

Gavebegrepet i skatteretten



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 647
Leveringsfrist: 25. April 2011

Til sammen 17811 ord

25.04.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Presentasjon av tema	1
1.2	Oversikt over oppgaven	1
1.3	Avgrensning av oppgaven	3
1.4	Begrepsavklaring	3
1.4.1	Mottaker og avhender	3
1.4.2	Arbeidsgiver og arbeidstaker	4
1.4.3	Formuesgjenstand	4
1.4.4	Realisasjon	4
<u>2</u>	<u>FØLGE AV AT DET FORELIGGER GAVE</u>	<u>5</u>
2.1	Generelt om beskatning	5
2.2	Gave regnes ikke som realisasjon	5
2.3	Fradragsrett	6
2.4	Diskontinuitet	7
2.5	Følge av uttak og gaveoverføring fra inntektsgivende aktivitet	8
2.6	Kontinuitetsprinsippet	9
<u>3</u>	<u>GAVEBEGREPET</u>	<u>12</u>
3.1	Definisjon av gave	12
3.2	Må det foreligge gavehensikt?	12
3.2.1	Gavehensikt på andre rettsområder	13
3.2.2	Gaveoverføring etter sktl § 5-2	14
3.2.3	Krav om gavehensikt ved andre sider av gavebegrepet?	18

3.2.4	Oppsummering av krav om gavehensikt	21
3.3	Hvilke disposisjoner omfattes av gavebegrepet i sktl § 5-2	21
<u>4</u>	<u>GAVE I ARBEIDSFORHOLD</u>	<u>24</u>
4.1	Skillet mellom gaveerverv og arbeids- eller virksomhetsinntekt	24
4.2	Jubileums- og oppmerksomhetsgaver i ansettelsesforhold	28
4.2.1	Jubileums- og oppmerksomhetsgaver	28
4.2.2	Hva kan regnes som en bedrift?	31
4.3	Gaver utenfor ansettelsesforhold	32
<u>5</u>	<u>FØLGE AV AT DET FORELIGGER GAVESALG</u>	<u>33</u>
5.1	Hvilket tap anses realisert?	33
5.2	Gavesalg av aksjer	36
<u>6</u>	<u>HVA ER GAVESALG?</u>	<u>37</u>
6.1	Gavesalg	37
6.2	Gavehensikt ved gavesalg?	38
<u>7</u>	<u>GRENSEN MELLOM GAVESALG OG GAVE</u>	<u>41</u>
7.1	Utgangspunkt	41
7.2	Hva regnes som et symbolsk vederlag?	42
<u>8</u>	<u>GRENSEN MELLOM GAVESALG OG FULLT VEDERLAG</u>	<u>43</u>
8.1	Gavesalg definert oppad mot salg	43
8.2	Kjøp til overpris	44
<u>9</u>	<u>HVA SKAL REGNES MED TIL VEDERLAGET VED GAVESALG</u>	<u>45</u>

9.1	Vederlaget	45
9.2	Del av gaven skal ytes videre	45
<u>10</u>	<u>GJENNOMSKJÆRING</u>	<u>46</u>
10.1	Innledning	46
10.2	Ulovfestet gjennomskjæring	47
10.2.1	Hva er den ulovfestede gjennomskjæringsnormen	47
10.2.2	Gjennomskjæringsnormen ved mellomledd	48
10.3	Interessefellesskap	51
10.3.1	Hva er interessefellesskap	51
10.3.2	Interessefellesskap ved gave eller gavesalg	52
<u>11</u>	<u>TIDFESTING</u>	<u>55</u>
<u>12</u>	<u>AVSLUTNING</u>	<u>56</u>
<u>13</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>58</u>
13.1	Bøker	58
13.2	Artikler	58
13.3	Lovgivning	58
13.3.1	Lover	58
13.3.2	Forskrifter	59
13.4	Dommer	59
13.4.1	Høyesterettsavgjørelser	59
13.4.2	Underrettsavgjørelser	59
13.5	Forarbeider	60
13.6	Uttalelser	60
13.6.1	Finansdepartementet	60
13.6.2	Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet	60

1 Innledning

1.1 Presentasjon av tema

I dagens samfunn opplever de fleste både å gi og å motta gaver, flere ganger i løpet av livet. Det kan være i forbindelse med høytider, som ledd i et arveoppgjør, eller som understøttelse fra familie eller venner. Gavedisposisjonene kan ha sitt utspring i mange ulike rettsområder og regler.

Gaveerverv skal, som utgangspunkt, ikke regnes som skattepliktig inntekt, jf lov om skatt av formue og inntekt av 26 mars 1999 nr. 14 (heretter sktl) § 5-50(3), i motsetning til utgangspunktet om at "*enhver fordel*" er skattepliktig, jf sktl § 5-1(1). Det vil følgelig være av stor betydning å definere hva som ligger i det skatterettslige gavebegrepet.

I denne oppgaven skal jeg forsøke å trekke opp linjene for det skatterettslige gavebegrepet. Grensen mellom gavedisposisjoner og arbeids- og virksomhetsinntekt, samt gaver i arbeidsforhold vil bli behandlet. Etter dette vil grensen mellom gave og gavesalg, samt grensen mellom gavesalg og salg, bli drøftet. Det vil være relevant å se på gavesalgdisposisjoner i skatteretten, ettersom gavesalg vil inneholde et gaveelement og vil således være en form for gaveoverføring.

Avslutningsvis vil jeg belyse problemstillinger rundt gjennomskjæring av skatterettslige gavedisposisjoner, samt de grunnleggende tidfestingsreglene for gaveerverv, for å se når de skatterettslige gavedisposisjonene får skatterettslige følger .

1.2 Oversikt over oppgaven

Kapittel 1 vil bli brukt til å avgrense oppgaven, samt definere begreper som blir anvendt i oppgaven.

Deretter vil jeg, i kapittel 2, redegjøre for skattemessige følger av at en disposisjon skatterettslig anses som en gavedisposisjon. Her vil det bli redegjort for eventuell skatteplikt, fradragsrett, diskontinuitetsprinsippet og kontinuitetsprinsippet. Dette har til hensikt å gjøre den videre fremstillingen av selve gavebegrepet enklere å følge.

I kapittel 3 vil jeg se på kjennetegn ved det skatterettslige gavebegrepet. Herunder vil det drøftes om det i norsk skatterett kreves gavehensikt hos giver for at en disposisjon skatterettslig skal kunne karakteriseres som gave. Dette kapittelet vil også omhandle andre definisjonsspørsmål vedrørende det skatterettslige gavebegrepet. Grensene til begrepet "*gaveoverføring*" i sktl § 5-2 vil eksempelvis bli trukket opp.

Kapittel 4 vil omhandle skillet mellom det skatterettslige gavebegrepet og arbeids- eller virksomhetsinntekt. Her vil Rt. 1958 s. 583, Hagerup, Rt. 1974 s. 976, Vesaas og Rt. 1979 s. 481, Havrevold, være sentrale høyesterettsavgjørelser for å trekke skillet mellom arbeids- eller virksomhetsinntekt og gaveerverv.

I kapittel 5 til og med 9 vil det skatterettslige gavesalg være temaet. I kapittel 5 vil det bli redegjort for hvilke skatterettslige følger et skatterettslig gavesalg kan føre til.

Kapittel 6 vil bli brukt til å redegjøre for hvilke disposisjoner som skatterettslig skal anses som gavesalg. Her vil spørsmål om det kreves gavehensikt hos avhender, for at overdragelsen skatterettslig skal anses som gavesalg, stå sentralt.

Kapittel 7 og 8 vil behandle skatterettslige gavesalg sine grenser mot gave (kapittel 7) og mot salg (kapittel 8).

I Kapittel 9 vil jeg redegjøre for hvilke motytelser som skal regnes med i vederlaget, ved gavesalg.

Kapittel 10 vil behandle gjennomskjæring ved skatterettslige gavedisposisjoner, for å se hvilke disposisjoner som ikke aksepteres som gave eller gavesalg. Her vil først den ulovfestede gjennomskjæringsnormen være temaet, før sktl § 13-1 vil bli behandlet.

Kapittel 11 vil redegjøre for de grunnleggende tidfestingsreglene ved gavedisposisjoner.

Avslutningsvis vil jeg i kapittel 12 ha en kort avslutning av oppgaven.

1.3 Avgrensning av oppgaven

Innholdet i gavebegrepet kan variere avhengig av hvilket rettsområde en befinner seg på. I arveretten kan det legges en annen definisjon til grunn enn hva som er tilfelle i eksempelvis selskapsretten. Formålet med oppgaven er å kartlegge det skatterettslige gavebegrepet. Gavebegrep på andre rettsområder, herunder arveretten, vil falle utenfor temaet og bare bli nevnt for å belyse innholdet i skatterettens gavebegrep.

Gavesalg i skatteretten, vil være en del av oppgaven, da jeg anser det som en del av det skatterettslige gavebegrepet. Det skatterettslige gavebegrepet vil omfatte de tilfeller hvor et gaveelement blir overført fra et subjekt til et annet.

I denne avhandlingen vil fokusområdet og temaet være gavebegrepet i den norske skatteretten. Internasjonale sider av det skatterettslige gavebegrepet faller derfor utenfor drøftelsen.

Overføringer gjennom konsernbidrag etter sktl § § 10-2 til 10-4, vil ikke bli behandlet i oppgaven.

1.4 Begrepsavklaring

1.4.1 Mottaker og avhender

I denne oppgaven vil begrepene mottaker og erverver bli brukt om hverandre, om den part som får overdratt eierforholdet til et formuesobjekt.

Gavemottaker vil bli brukt om en part som får overdratt eierforholdet til et formuesobjekt, ved gave.

Avhender vil bli brukt om den part som overdrar eierforholdet til et formuesobjekt til et annet subjekt. Overdragelsen kan skje mot vederlag, fra mottakeren, eller uten at det ytes vederlag.

Giver vil i oppgaven bli brukt om en person som overdrar eierforholdet til et formuesobjekt til et annet subjekt, ved gave.

1.4.2 Arbeidsgiver og arbeidstaker

Begrepene arbeidsgiver og arbeidstaker vil i oppgaven bli brukt slik de er definert i lov om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv. av 17. juni 2005 nr. 62 (heretter aml) § 1-8. Arbeidstaker vil mene noen som *“utfører arbeid i annens tjeneste”* og arbeidsgiver vil bli brukt om en som har *“ansatt arbeidstaker for å utføre arbeid i sin tjeneste”*.

1.4.3 Formuesgjenstand

Begrepet formuesgjenstand vil i denne oppgaven sikte til matrielle gjenstander, penger og immaterielle rettigheter med en økonomisk verdi.

1.4.4 Realisasjon

Kjernen i realisasjonsbegrepet er at eiendomsretten til en gjenstand blir overført mot vederlag, jf sktl § 9-2. Likevel skal også *“opphør av eiendomsrett”* regnes som realisasjon, jf sktl § 9-2(1). Dette alternativet gjelder ikke der eiendomsretten går over til andre, men der gjenstanden typisk blir ødelagt. Her vil gjenstanden anses som realisert selv om det ikke er ytt noe vederlag. *“Salg og gavesalg”* skal etter første ledd litra a, anses som realisasjon, mens gaveoverføringer ikke skal anses som realisasjon, jf tredje ledd litra a.

Skillet mellom om en gjenstand skal anses som realisert eller ikke, har betydning for om gevinster eller tap ved gjenstanden skal beskattes eller komme til fradrag. Dersom en disposisjon skatterettslig blir ansett som gave, skal formuesobjektet ikke anses som *“realisert”*, jf sktl § 9-2(3) litra a. Det vil si at giver ikke må skatte av en eventuell gevinst, jf sktl § 5-1(2). Har gjenstanden sunket i verdi i givers eiertid, vil han ikke få fradrag for tap, etter sktl § 6-2(1), dersom ytelsen skatterettslig regnes som gave. Ytes det vederlag for formuesobjektet, og disposisjonen anses som salg eller gavesalg, vil

den skatterettslig anses som realisert, jf sktl § 9-2(1) litra a. Da får avhender mulighet til tapsfradrag, ved tap, eller blir inntektsbeskattet ved gevinst.

2 Følge av at det foreligger gave

2.1 Generelt om beskatning

Utgangspunktet i norsk skatterett er at *“enhver fordel”* skal anses som skattepliktig inntekt, jf sktl § 5-1(1). Skatteloven legger en bred tolkning av fordelsbegrepet til grunn. Begrepet omfatter alt med en økonomisk verdi. Det kan også dreie seg om naturalytelser eller immaterielle objekter.

Gaveervert vil framstå som en økonomisk fordel for mottaker. Gaver er imidlertid som hovedregel fritatt for skatteplikt i sktl § 5-50(3). Dette er en grunn til at det er viktig å trekke grensene for det skatterettslige gavebegrep. En gave vil i mange tilfeller mangle tilknytningskravet, *“vunnet ved”*, i sktl § 5-1(1). Dette tilknytningskravet vil være sentralt ved behandlingen av gaver i arbeidsforhold (se kap 4).

Vederlagsfri bruk av andres *“eiendeler”* skal imidlertid anses som skattepliktig inntekt, jf sktl § 5-20(3). Denne bestemmelsen fører til at fordelene ved fri bruk av en venns leilighet vil være skattepliktig inntekt. Gaver som består av å bruke andres *“eiendeler”*, vil følgelig være skattepliktig. Dette forutsetter at bruken er *“vederlagsfri”*. Har bruken av *“eiendelen”* sitt utspring i et aksjeselskap, som mottaker er aksjonær i, eller arbeidsforhold, kommer sktl § 5-20(3) ikke til anvendelse. Bruken vil da anses som aksjeutbytte eller arbeidsinntekt.

2.2 Gave regnes ikke som realisasjon

Overdragelse ved gave skal ikke anses som realisasjon, jf sktl § 9-2(3) litra a. Dette skiller gaveoverføringer fra andre typer ervert eller avhendelse. Det medfører at tap som realiseres ved gave, ikke kommer til fradrag etter sktl § 6-2(1). Har giver hatt en

negativ inngangsverdi på formuesgjenstanden, vil fortjenesten hans ikke regnes som skattepliktig inntekt, jf sktl § 5-1(2).

Avgjørelsen av om disposisjonen faller innunder det skatterettslige gavebegrepet, kan ha store konsekvenser for næringsdrivende. En gaveoverføring anses ikke som realisasjon, jf sktl 9-2(3) litra a. *“Tilintetgjørelse”* og *“utrangering”* skal anses som realisasjon, jf sktl § 9-2(1) litra f og g. Dersom en virksomhet kaster ukurante varer, vil den kunne få tapsfradrag, etter sktl § 6-2(1). Gir virksomheten i stedet varene til en hjelpeorganisasjon, vil retten til tapsfradrag ikke foreligge, ettersom varene ikke anses som realisert.¹

2.3 Fradragsrett

Hovedregelen i norsk skatterett er at det gis fradrag for *“kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”*, jf sktl § 6-1(1) første punktum. Utgifter til gavedisposisjoner vil normalt ikke oppfylle tilknytningskriteriet, *“pådratt for”*, i sktl § 6-1. Slike utgifter vil derfor i utgangspunktet ikke være fradragsberettiget. Giver får som hovedregel heller ikke fradrag for tap ved gaveoverføring, ettersom gave ikke anses som realisasjon, jf sktl § 9-2(3) litra a.

Skjer gaveoverføringen til visse frivillige organisasjoner, kan giver likevel få fradrag for *“pengegave”*, innenfor bestemte beløpsbegrensninger, jf sktl § 6-50. Mottaker kan ha organisasjonsformen selskap, stiftelse eller sammenslutning, men den må ha *“sete her i landet”* og ikke ha *“erverv til formål”*, jf sktl § 6-50(1). Videre må selskap eller sammenslutning ha *“nasjonaltomfang 1. januar”* i året som gaven gis, mens stiftelser må *“motta offentlig støtte”*, jf bestemmelsens andre ledd. Gaver til Den norske kirke vil også kunne gi grunnlag for fradrag, da den skal likestilles med sammenslutning, jf sktl § 6-50(5). Organisasjonen må drive minst en av aktivitetene som nevnt i sktl § 6-50(1) litra a til f.

¹ Dragvold (1993) s. 257

For at giver skal kunne få fradrag for gaven, må den minst utgjøre 500 kroner, samtidig som det gis fradrag for maksimalt 12 000 kroner i året, jf sktl § 6-50(4).

2.4 Diskontinuitet

Ved erverv gjennom kjøp får mottaker, som hovedregel, en inngangsverdi tilsvarende det vederlag han yter for gjenstanden. Dette gjelder selv om vederlaget som ble ytt, er høyere eller lavere enn objektets markedsverdi.

Ved erverv gjennom arv eller gave er hovedregelen i norsk rett diskontinuitet. Det vil si at gavemottaker har oppskrivningsrett av inngangsverdi og andre skattemessige posisjoner, til markedsverdi. Inngangsverdien kan ikke skrives opp høyere enn til arveavgiftsgrunnlaget, jf sktl § 9-7.

Gevinster er, som hovedregel, skattepliktig og tap fradragsberettiget, etter norsk skatterett. Gave anses ikke for realisasjon, jf sktl § 9-2(3) litra a, slik at giver ikke blir beskattet eller får tapsfradrag for gevinst eller tap. Ettersom erverver får ny inngangsverdi, vil heller ikke han få skattemessige konsekvenser av verdiendring som er skjedd i givers eiertid.

Diskontinuitetsprinsippet får konsekvenser for mottaker ved senere realisasjon av gjenstanden. Ettersom inngangsverdien hans kan skrives opp ved mottak av gjenstanden, vil gevinsten hans bli lavere ved senere realisasjon. Har gjenstanden tapt seg i verdi, vil diskontinuitetsprinsippet føre til et høyere tapsfradrag. A gir for eksempel en leilighet til sin sønn B. A hadde 100 i inngangsverdi på leiligheten. På gavetidspunktet er arveavgiftsgrunnlaget på leiligheten 150, og B skriver derfor opp inngangsverdien til denne summen. B selger leiligheten etter ett år. Har markedsverdien steget, og B selger for 200, vil han få en skattepliktig inntekt på 50 ($200 - 150$), ettersom han skrev opp inngangsverdien. Hadde han ikke gjort det, ville han hatt en skattepliktig inntekt på 100 ($200 - 100$). Har leiligheten tapt seg i verdi, og B må selge for 120, vil han få et fradrag på 30 ($150 - 120$). Hadde B ikke hatt mulighet til å skrive opp inngangsverdien, ville han i stedet hatt en skattepliktig fortjeneste på 20 ($120 -$

100). Dette viser at hvor grensene for gavebegrepet i skatteretten går og når diskontinuitetsprinsippet kommer til anvendelse, kan gi store skatterettslige utslag.

2.5 Følge av uttak og gaveoverføring fra inntektsgivende aktivitet

“Uttak til egen bruk og gaveoverføring” skal etter sktl § 5-2(1) første punktum anses som skattepliktig inntekt. Dette representerer et unntak fra hovedregelen om at formuesforøkelse ved gave ikke skal regnes som skattepliktig inntekt, jf sktl § 5-50(3).

Både *“uttak til egen bruk”* og *“gaveoverføring”* sikter til vederlagsfrie formuesoverdragelser. Det vil derfor være av betydning å se på grensene for uttaksreglene i sktl § 5-2, kontra det alminnelige skatterettslige gavebegrep.

Ved *“gaveoverføring”* skal giver inntektsbeskattes for den fordel gaven representerer, jf sktl § 5-2(1) første punktum. Denne fordelingen skal settes til *“det beløp som ville blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi”*, jf sktl § 5-2(1) fjerde punktum. Erververs inngangsverdi settes dermed til formuesobjektets markedsverdi. Inngangsverdien til et formuesobjekt vil bli tilsvarende som ved gaveoverføring som ikke rammes av sktl § 5-2, men grunnlaget for fastsettelsen vil være annerledes. Ved gaveoverføring vil mottaker ha en oppskrivningsrett av inngangsverdien, jf diskontinuitetsprinsippet, mens med gaveoverføringer som rammes av sktl § 5-2, vil inngangsverdien bli satt til det som ville blitt regnet *“som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi”*, jf sktl § 5-2(1) fjerde punktum.

Det vil være avgjørende for skatteplikten om gaven blir gitt fra en inntektsgivende aktivitet eller ikke. Formuesobjekter som er del av inntektsgivende aktivitet, har ofte allerede kommet til fradrag hos aktivitetens eier. Det er da naturlig at noen må betale skatt på formuesobjektet når det tas ut av aktiviteten igjen. Den delen av formuesobjektet som er brukt i inntektsgivende aktivitet, vil fremdeles ha kommet til fradrag, ettersom den skattemessige fordelingen ved mottakers erverv settes til markedspris på gavetidspunktet.

Skjer “*uttaket*” fra et enkeltpersonsforetak eller sameie, er skatteplikten også avhengig av at “*kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen*”, jf sktl § 5-2(1) andre punktum. Det er mest praktisk at uttaket gjelder for formuesgjenstander eller varer, men også tjenester omfattes. Har skatteyder fått fradrag for en vare, er det også naturlig at han blir skattelagt for uttaket av den. For alle med enkeltpersonsforetak kunne dette vært en enkel måte å omgå reglene på. En kunne kjøpt gjenstanden inn i virksomheten og fått fradrag, for så å ta den ut til egen bruk, skattefritt. Enkeltpersonsforetak og sameier må få en annen skattemessig behandling, ettersom de ikke er skilt like sterkt fra de fysiske eierne som er tilfelle med aksjeselskap og deltakerlignede selskap.

Den “*skattemessige fordel*” ved “*uttaket*” eller “*gaveoverføringen*” settes til “*det beløp som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi*”, jf sktl § 5-2(1) fjerde punktum.

2.6 Kontinuitetsprinsippet

Ved arv eller gave gjelder det i norsk rett, som utgangspunkt, et diskontinuitetsprinsipp. Finansdepartementet mente diskontinuitetsprinsippet brøt med det “*vide inntektsbegrepet som bør legges til grunn i skatteretten*”², og at det medførte at verdistigning ikke kom til beskatning, og verdireduksjon ikke kom til fradrag. Departementet mente også at det var gode grunner for å holde skjermingsgrunnlaget konstant ved gave, ettersom hensikten med det, “*å oppnå investeringsnøytralitet*”³, også blir oppnådd dersom mottaker overtar givers skatteposisjon. Etter lovendringer i 2004 og 2005 ble det innført et kontinuitetsprinsipp, i sktl 10-33, for aksjer, andeler i likestilte selskaper, samt andeler i deltakerlignede selskaper, jf sktl §§ 10-33 og 10-46.

Kontinuitetsprinsippet går ut på at mottaker overtar givers skattemessige posisjon. Uttaksbeskatning skal ikke finne sted, dersom kontinuitetsprinsippet kommer til anvendelse på gaveoverføringen, jf sktl § 5-2(2). En må her se sammenhengen til

² Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) kapittel 5.6.3.3

³ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) kapittel 5.6.3.3

reglene i sktl § 10-33 og sktl § 10-46. Kontinuitetsprinsippet har utgangspunkt i sktl § 10-33, som regulerer erververs rettsstilling ved erverv av andel i selskap som nevnt i sktl § 10-10, gjennom arv eller gave. Både giver og mottaker må være personlige skatteyttere, med skatteplikt til Norge, jf sktl § 10-33(1). Kontinuitetsprinsippet kommer altså ikke til anvendelse dersom en av partene er et aksjeselskap eller stiftelse, eller om en av dem holder til i utlandet. Prinsippet gjelder også der avdødes suksessor er et dødsbo, der avdødes ektefelle sitter i uskifte, eller fysisk person som får noe utloddet fra boet, jf andre ledd⁴. Grunnen til at gaveoverføringer som faller innunder kontinuitetsprinsippet, ikke skal skattlegges, er at mottaker her trer inn i givers *“inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller andelen”*, jf sktl § 10-33(1). Aksjens eller andelens skatteposisjon forblir den samme, og en eventuell beskatning av gevinst vil finne sted, i sin helhet, ved en senere realisasjon.

Er gavemottaker arveavgiftspliktig og formuesgjenstanden har tapt seg i verdi siden givers erverv, fører sktl § 9-7 til at kontinuitetsprinsippet i praksis blir satt til side. Dette skyldes at inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget, i disse tilfellene, ikke kan settes lavere enn *“det beløp som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen”*, jf sktl § 9-7 første punktum. Siden arveavgiftsgrunnlaget ofte vil være lavere enn givers inngangsverdi, vil det, i mange tilfeller, være sktl § 9-7 og ikke sktl § 10-33 som regulerer erververs inngangsverdi. Dette kan få store konsekvenser for ikke- børsnoterte aksjer. En ikke børsnotert aksje kan etter lov om avgift på arv og visse gaver av 19 juni. Nr. 14 1964 (heretter aal) § 11A, første og andre ledd, verdsettes til 60 % av *“aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi”*, fastsatt etter sktl § 4-12 andre og fjerde ledd. Hvis giver hadde en inngangsverdi på 500, og aksjens verdi har falt til 300, og aksjen blir verdsatt til 180 etter aal § 11A, blir mottakers inngangsverdi 180, jf sktl § 9-7. Dersom kontinuitetsprinsippet hadde kommet til anvendelse, hadde inngangsverdien i stedet vært 500. Har aksjene i stedet steget i verdi til 1 200, og arveavgiftsgrunnlaget var 720, ville mottaker få en inngangsverdi på 500, jf kontinuitetsprinsippet. Her ville erverver ikke kunne sette inngangsverdien til arveavgiftsgrunnlaget etter sktl § 9-7. Dersom aksjen har steget i

⁴ Zimmer (Red.) (2010) s. 310

verdi, vil kontinuitetsprinsippet føre til at gavemottaker sin inngangsverdi, vil tilsvare giver sin. Har aksjen derimot sunket i verdi, vil ikke mottaker få beholde giver sin inngangsverdi. Den vil i stedet tilsvare arveavgiftsgrunnlaget etter sktl § 9-7. Mottaker vil her bli neket fradrag for differansen mellom givers inngangsverdi og arveavgiftsgrunnlaget. I eksempelet over tilsvarte dette 320 (500 – 180). Blant andre Zimmer er kritisk til en slik rettstilstand. Han mener, *“kontinuitetsprinsippet gjelder i virkeligheten bare til skatteyters ugunst”*⁵. Hadde diskontinuitetsprinsippet blitt anvendt ved aksjer overdratt som gave, ville mottaker kommet gunstigere ut, særlig der aksjene hadde steget i verdi. Kontinuitetsprinsippet ville vært gunstig for gavemottaker dersom prinsippet ble anvendt uten sktl § 9-7, i de tilfeller aksjene har sunket i verdi. Her ville mottaker få en inngangsverdi høyere enn markedsprisen. Kontinuitetsprinsippet, kombinert med sktl § 9-7, fører til at gavemottaker kommer mindre gunstig ut, uavhengig av om aksjen har steget eller sunket i verdi, enn hva som ville vært tilfelle, dersom diskontinuitetsprinsippet eller kontinuitetsprinsippet var anvendt.

Sammenhengen mellom sktl § 9-7 og kontinuitetsprinsippet er også med på å skape en uheldig sammenheng i reglene for overdragelse av aksjer ved gave og gavesalg. I eksempelet over vil verken giver eller mottaker kunne nyttegjøre seg hele eller deler av differansen mellom givers inngangsverdi og mottakers nye inngangsverdi. Hadde aksjen i stedet blitt overdratt gjennom gavesalg for 100, ville avhender få tapsfradrag på 200 (500 – 300), mens erverver ville få en inngangsverdi på 300, jf sktl § 10-33(3). For redegjørelse av disse reglene, se punkt 5.2. Inngangsverdien til mottaker vil her ikke reduseres mer enn hva avhender får tapsfradrag for. Dette vil gjøre det lønnsomt å overdra aksjer, med potensielt tap gjennom gavesalg i stedet for gjennom gave. Dette viser også at det er viktig å trekke grensen mellom gave og gavesalg.

⁵ Zimmer (Red.) (2010) s.311

3 Gavebegrepet

3.1 Definisjon av gave

Juridisk sett innebærer en gavedisposisjon en overdragelse av eiendomsrett, med dette også eventuelle forpliktelser eller plikter, som hefter ved tingen. Dette har klare likhetstrekk til annen type erverv, for eksempel kjøp. Hva er det som karakteriserer gaveerverv som ervervsform?

Tradisjonelt blir en gave definert som en vederlagsfri formuesoverføring fra en giver til en mottaker⁶. At formuesoverføringen skjer vederlagsfritt, skiller erverv gjennom gave fra erverv gjennom kjøp. Det kan imidlertid tenkes vederlagsfritt erverv på andre måter enn det en forbinder med gave. Ved arv, enten gjennom legalarv eller gjennom testamentsarv, skjer nettopp en vederlagsfri formuesoverføring fra arvelater til arving. Denne type erverv faller utenfor gavebegrepet. Arv er et institutt som er spesielt regulert gjennom lov om arv m.m. av 3 mars. Nr. 5. 1972 (heretter al). Eiendom eller ting kan også erverves ved godtroerverv, eksempelvis hevd. Her vil erverver få eiendomsrett over en formuesgjenstand, uten at han yter noe vederlag. Et slikt erverv vil heller ikke falle inn under gavebegrepet. I dette tilfellet har ikke partene noen hensikt om en formuesoverføring. Parten som taper eiendomsrett, har ingen bevisst hensikt om å berike den andre, som på sin side må være i god tro om at gjenstanden er hans, eller tilgjengelig for hans disposisjon, ved bruksrett hevd.

3.2 Må det foreligge gavehensikt?

Må det hos giver foreligge en bevisst hensikt om å berike mottaker, for at noe skal falle innunder det skatterettslige gavebegrepet? Alminnelig norsk språkforståelse av begrepet gave indikerer krav om en slik hensikt, hos giver.

I Hagerupdommen⁷, fant byretten ingen grunn til å betvile *“at det fra forlagets side også hadde vært tilstede en gavehensikt”* ved tildelingen av et stipend til Inger Hagerup. Dette fikk tilslutning av Høyesterett. Retten kom likevel til at tildelingen

⁶ Lødrup og Sverdrup (2004) s. 205

⁷ Rt. 1958 s. 583 under byrettens dom

skatterettslig skulle behandles som en skattepliktig inntekt. Gavehensikt var her ikke tilstrekkelig til at overdragelsen skulle anses som gave. Gavehensikt er ikke ensbetydende med at transaksjonen skatterettslig skal anses som gave. Hadde det vært tilfelle at enhver transaksjon med gavehensikt, skatterettslig skulle anses som gave, ville det vært enkelt å omgå reglene for skatteplikten på arbeidsinntekt og utbytte. Formuesobjektet kunne da ytes som gave, og følgelig ikke blitt ansett som skattepliktig inntekt, jf sktl § 5-50(3).

3.2.1 Gavehensikt på andre rettsområder

På privatrettens område har gavehensikt tradisjonelt vært et av tre kumulative vilkår, sammen med frivillighet og formuesoverføring, for at gave skal foreligge⁸.

I utgangspunktet gis privatrettslige ord og uttrykk *“samme innhold i skatterettslige sammenhenger som de har i privatretten.”*⁹ Gavebegrepet er et begrep, som tillegges forskjellig innhold i ulike privatrettslige sammenhenger. Kjernen i begrepet er klar, ved at det kreves en frivillig formuesoverføring, men hvorvidt det stilles krav til gavehensikt er ikke alltid like klart. Det skal mindre til for å *“legge et annet innhold i skatteregelen i begrepets «periferi» enn i «kjernen»”*¹⁰. Spesielle skatterettslige hensyn kan også føre til at gavebegrepet må få et annet innhold i skatteretten enn den privatrettslige forståelsen.¹¹

I familieretten kreves det tradisjonelt gavehensikt hos giver for at en transaksjon skal kunne karakteriseres som gave.¹² Skatteretten skal i flere tilfeller knytte skattemessige konsekvenser opp mot familierettslige disposisjoner. Ektefeller skal for eksempel som utgangspunkt, lignes under ett, jf sktl § 2-10, eller identifiseringen mellom ektefeller i eksempelvis sktl § 10-11(2). Dette samspillet mellom lovene taler for et felles begrepsbruk.

⁸ Bull (1993) s. 130 ff.

⁹ Zimmer (2009) s. 50

¹⁰ Zimmer (2009) s. 50 -51.

¹¹ Zimmer (2009) s. 50

¹² Lødrup og Sverdrup (2004) s. 206

Arveavgiftsrettslig stilles disposisjonene i et annet lys. Gavebegrepet i aal§ 2(7), stiller krav om formuesoverføring, uten fullt vederlag, men det er ikke noe krav om gavehensikt. Dette følger av ordlyden. Arveavgiftsrettslig skal det belastes med arveavgift dersom en arving får en formuesgjenstand overført til seg, uten å yte fullt vederlag, selv om giver ikke har hatt dette til hensikt. Dette er også et rettsområde med stor sammenheng med skatteretten, så dette vil tale mot krav om gavehensikt hos giver.

3.2.2 Gaveoverføring etter sktl § 5-2

Spørsmålet i dette avsnittet er om det i sktl § 5-2(1) kreves gavehensikt for at en vederlagsfri overføring skal kunne bli omfattet av alternativet *“gaveoverføring”*? Først vil de tilfeller overføringen skjer fra et aksjeselskap, bli behandlet, før overføringer fra andre typer inntektsgivende aktivitet blir behandlet.

Skal enhver overføring fra et aksjeselskap anses som *“gaveoverføring”*, eller er det kun der selskapet har hatt til hensikt å gi den andre part en gave, at disposisjonen skal føre til at selskapet blir uttaksbeskattet?

Ordlyden, *“gaveoverføring”*, tilsier ut fra en vanlig forståelse at det skal foreligge gavehensikt. Samtidig rammer bestemmelsens ordlyd uten begrensning av selskapets hensikt med overføringen. Alternativet *“til egen bruk”* indikerer at formuesgjenstanden skal brukes til noe helt spesielt. Alternativet *“gaveoverføring”* har ikke denne begrensningen. Gode grunner taler derfor for at *“gaveoverføring”* skal omfatte enhver vederlagsfri overføring av en formuesgjenstand.

Ole Gjems Onstad legger til grunn at det i skatteretten stilles krav om gavehensikt, *“I tillegg må det kreves en gavehensikt hos yteren.”*¹³ Denne uttalelsen kommer i forbindelse med drøfting av begrepet *“gaveoverføring”* i sktl § 5-2 første punktum.

Uttaksreglene i sktl § 5-2, skulle tilsvare den opphevede lov om skatt av formue og inntekt av 18. august 1911 nr. 8 (heretter sktl 1911) § 42(1) første til sjette punktum.¹⁴ I

¹³ Gjems-Onstad (2008) s. 206

¹⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997 – 1998) kapitell 7.5 under *“Pensjon, føderåd og livrente”* om § 5-2

forarbeidene til den gamle loven, forutsettes det at enhver vederlagsfri overføring fra aksjeselskap til aksjonær skal uttaksbeskattes. Her forutsettes det at forholdet mellom utbyttebeskatningen og uttaksreglene tilsier at det er *“nødvendig å ha helt generelle regler om skatteplikt”* for uttak fra aksjeselskap og likestilt selskap, *“uten hensyn til fradrag for kostpris.”*¹⁵ Selv om sitatet gjelder spørsmål om fradrag for kostpris, vil det samme hensynet gjøre seg gjeldende i spørsmålet om det må foreligge gavehensikt. Det er vesentlig at alternativet rammer alle overføringer, uansett om det foreligger gavehensikt, eller om kostpris er kommet til fradrag, for helheten i reglene med utbyttebeskatning, som rammer *“enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier”*, jf sktl § 10-11(2).

Petter Dragvold mener at ved utdeling av gjenstander som utbytte fra et aksjeselskap, er det *“mest naturlig å klassifisere overdragelsen som en «gaveoverføring».”*¹⁶ Denne uttalelsen omhandler sktl 1911 § 42, men den nye bestemmelsen er ment å tilsvare denne. Dragvold legger vekt på *“forarbeidene og intensjonen bak den nye uttaksregel”* i vurderingen.

I de situasjoner overføringen skjer fra et aksjeselskap, har det av Høyesterett vært lagt til grunn at det skatterettslige gavebegrepet rammer enhver vederlagsfri overføring, uavhengig av om det foreligger gavehensikt. I Rt. 2002 s. 56, Lefdal, uttaler førstevoterende: *“Etter min mening må det være klart at det ikke kan kreves noen form for gavehensikt på selskapets hånd som vilkår for uttaksbeskatning ved slike overdragelser”*. Dommen ble avsagt enstemmig, av Høyesterett i avdeling. Sitatet kom i forbindelse med gjennomgang av begge alternativene, *“gaveoverføring”* eller *“uttak til egen bruk”*, og må derfor anses å være relevant for dem begge. Dommen bygger riktignok på alternativet *“uttak til egen bruk”* (nå i skatteloven § 5-2(1)) og ikke alternativet *“gaveoverføring”* i samme bestemmelse. Dommen er kritisert i skatterettslig teori, for å basere løsningen på alternativet *“uttak til egen bruk”*, av blant

¹⁵ Ot.prp. nr. 64 (1991 – 1992) kapittel 2.2.1

¹⁶ Dragvold (1993) s. 264

andre Zimmer, som mener at *“det er vanskelig å forstå at dette alternativet kan passe.”*¹⁷

I Rt. 2003 s. 536, Storhaugen, måtte Høyesterett blant annet ta stilling til om vederlagsfri bruk av en bolig kunne beskattes etter uttakshjemmelen i sktl 1911 § 42(1) tredje punktum. Storhaugen Invest AS lot eneaksjonær, Idar Iversen, bo vederlagsfritt i deres bolig. Saken gjaldt ligningen av selskapet. Det sentrale spørsmålet var om sktl 1911 § 42(1) femte punktum kunne suppleres med regelen i sktl 1911 § 54(1) (tilsvarende dagens sktl § 13-1). Dette besvarte Høyesterett bekreftende på og stadfestet Riksskattenemdas vedtak. Dommen ble avsagt enstemmig av Høyesterett i avdeling.

Førstevoterende uttaler at det *“må være de samme typer overføringer som dekkes”* av *“uttak til egen bruk”* og *“gaveoverføring”*. Høyesterett tok ikke stilling til om Storhaugen AS hadde hatt gavehensikt ved den vederlagsfrie bruken. Denne dommen taler for at det ikke stilles krav om gavehensikt ved vederlagsfri overføring fra et aksjeselskap, og at det ikke er avgjørende å skille mellom de to alternativene for uttaksbeskatning.

Har A en maskin i et aksjeselskap, kan selskapet overføre denne til A gjennom en *“gaveoverføring”*, jf sktl § 5-2(1). Hvis en legger til grunn et skatterettslig gavebegrep uten gavehensikt, vil spørsmålet om når maskinen skatterettslig blir overført, måtte løses ut fra en vurdering av når den objektivt sett har vært gjenstand for gaveoverføring. Her vil As bruk av maskinen privat, kontra i næring, være et viktig argument. Uten krav om gavehensikt kan A risikere at maskinen skatterettslig anses gitt til ham som privatperson, uten at selskapet har hatt noen hensikt om dette. Dette vil gjøre forutberegnligheten vanskeligere, samtidig som det kan gi selskapet store skattemessige konsekvenser. Dette taler for at det stilles krav om gavehensikt. Vekten av dette argumentet er ikke veldig tungt, ettersom det på flere områder knyttes rettsvirkninger til et resultat og ikke nødvendigvis til hva skatteyder ønsker. Et eksempel på dette er reglene om hvem som er pliktig til å svare skatt til Norge, etter sktl § 2-1. Oppholder en

¹⁷ Zimmer (2009) s. 264

person seg i riket i mer enn et visst antall dager, har han plikt til å svare skatt til Norge, uavhengig om oppholdet er frivillig eller ufrivillig.

Ved vederlagsfri overføring av en formuesgjenstand fra et aksjeselskap, er det naturlig å konkludere med at det ikke kreves noen gavehensikt for at overføringen skal rammes av sktl § 5-2(1). Det vil si at overføringer fra aksjeselskap rammes av uttaksbestemmelsen i sktl § 5-2, uavhengig av om selskapet har hatt gavehensikt. Zimmer mener det er *“klart at utdelinger av gjenstander fra aksjeselskap til aksjonær skal omfattes av skatteplikten”*¹⁸. Mye taler også for å gjøre denne skatteplikten gjeldende også ved *“gaveoverføringer”* til andre enn aksjonærene.

Uttaksbeskatning etter sktl § 5-2 kan også ramme overføringer fra andre typer inntektsgivende aktivitet. Kreves det gavehensikt for at overføringer fra annen inntektsgivende aktivitet skal anses som gave?

Mot et slikt krav taler hensynet til helhet i tolkningen av bestemmelsen. For loven er det praktisk at *“gaveoverføring”* har samme innhold uavhengig av hva slags organisasjonsform giver har.

Ordlyden vil som ved overføringer fra aksjeselskap, tale for at det stilles krav om gavehensikt for at en disposisjon skatterettslig skal anses som *“gaveoverføring”*.

I juridisk teori er det hevdet at det stilles krav om gavehensikt, for at disposisjonen skal anses som *“gaveoverføring”*. Petter Dragvold mener det, for personlig næringsdrivende, er *“mest naturlig å stille krav til at gavemotiv må foreligge.”*¹⁹ Han er således enig med Gjems-Onstad på dette området. Dragvold bygger sitt standpunkt på ligningspraksis og forarbeidene til sktl 1911 § 42(1) tredje punktum.

Overføringer fra aksjeselskap kan anses som *“gaveoverføring”*, uansett om det foreligger gavehensikt eller ikke. Dette ble delvis begrunnet med ønske om en helhet i

¹⁸ Zimmer (Red.) (2010) s. 156

¹⁹ Dragvold (1993) s. 256

beskatningen av overføringer fra aksjeselskap. Dette momentet gjør seg ikke gjeldende for annen inntektsgivende aktivitet. Det er derfor ikke like mange betenkeligheter mot å stille et krav om gavehensikt for at disposisjonen skal falle innunder gavebegrepet i sktl § 5-2. Dersom overføringen skjer fra et aksjeselskap, vil disposisjonen skatterettslig anses som “*gaveoverføring*”, selv om den blir gjort til aksjeselskapets aksjonær. Ved overføring fra annen inntektsgivende aktivitet vil en overføring til eieren anses som “*uttak til eget bruk*”, da uttaket skjer til samme skattesubjekt, og her stilles det ikke noe krav om gavehensikt. Behovet for at “*gaveoverføring*” skal ramme alle overdragelser er derfor ikke like stort.

Teori, ordlyd og reelle hensyn taler for at det stilles krav om gavehensikt for at en disposisjon skatterettslig skal anses som “*gaveoverføring*” etter sktl § 5-2. Det betyr at uttak, etter sktl § 5-2, fra andre enn AS, ikke anses som “*gaveoverføring*” og dermed “*skattepliktig inntekt*”, med mindre selskapet har gavehensikt.

3.2.3 Krav om gavehensikt ved andre sider av gavebegrepet?

Ved gaveoverføring fra aksjeselskap stilles det ikke krav om gavehensikt hos giver for at overføringen skal falle innunder gavebegrepet, jf drøftelsen over. Spørsmålet blir så om det i forhold til andre sider av gavebegrepet kreves gavehensikt?

Ligningspraksis fra Skatt øst, tilsier at gavehensikt kan være et egnet kriterium for å skille gaveoverføring fra andre typer overføringer. Ved sponsing av russebiler er det i praksis lagt til grunn at der “*hensikten er å yte en gave vil det ikke foreligge skatteplikt for mottakerne, og heller ingen fradragsrett for yterne.*”²⁰ Er motivasjonen bak sponsingen heller i reklameøyedmed, vil yteren i utgangspunktet ha fradragsrett etter sktl § 6-1 og mottaker ha skatteplikt som kapitalinntekt etter sktl § 5-20(1). Denne uttalelsen vil isolert sett ha lav vekt, men den illustrerer at gavehensikt blir brukt i praksis som et skille mellom gavedisposisjoner og andre typer disposisjoner. Standpunktet kan være begrunnet ut fra et ønske om enklere saksbehandling ved spørsmål om russesponsing. Likevel vil nok sponsorer av russebiler, uten særlig tilknytning til den aktuelle russe bilen, se på en eventuell sponsing ut fra et

²⁰ Utv. 2008 s.1942

reklameperspektiv og ikke med gavehensikt, slik at ytelsen vil være fradragsberettiget for dem og skattepliktig for russen. Er det tilknytning mellom russ og sponsor, vil det lettere kunne foreligge gavehensikt. En far som er bilmekaniker, som setter nye bremseskiver på russebilen til datteren, vil nok hovedsakelig gjøre dette ut fra en gavehensikt, snarere enn at datteren skal promotere verkstedet hans. Dette kan stille seg annerledes dersom faren eier et stort verksted, som pleier å sponse russen hvert år, som ledd i en markedsføringsplan.

En overføring med reklamemotivasjon vil som regel stille avtaleforankrede plikter til mottaker, den vil være forretningsmessig motivert, og den vil ofte være gjenstand for målrettet bruk av avhender.²¹ Russen må eksempelvis trykke sponsorens navn på russebilen. En overføring med gavehensikt vil ikke i samme utstrekning stille krav til mottaker. En kan skille disse disposisjonene ved å se på resultatet, men det vil igjen gjenspeile hensikten bak disposisjonen. Ettersom en disposisjon kan få utallige resultater, vil eksistensen av gavehensikt eller ei, være et egnet kriterium for å skille dem. Eksempelet over viser at gavehensikt blir brukt i praksis for å skille gavedisposisjoner fra andre typer disposisjoner.

I Utv. 2000 s. 1286, Smedal, måtte Agder lagmannsrett ta stilling til om en vederlagsfri overføring av aksjer, fra tre av de andre aksjonærene, skulle anses som en gaveoverføring, slik at erverver kunne skrive opp inngangsverdien. Arne Smedal stiftet i 1989 MCG AS sammen med tre andre. I 1991 – 1992 oppfant han, med noe hjelp med ferdiggjørelsen, et nytt lasteoverføringssystem for olje, STL systemet. I 1994 fikk Smedal en større aksjepost overført vederlagsfritt, fra de andre aksjonærene. Han mente dette representerte en gave og ville skrive opp inngangsverdien. Staten mente ervervet ikke skulle anses som en skatterettslig gave, men heller som vederlag for Smedal sin aktivitet i firmaet.

Lagmannsretten konkluderte med at aksjene skatterettslig skulle anses som et “*vederlag eller påskjønnelse*” for “*Smedals oppfinnelser, tekniske ekspertise og samlet virksomhet*”. Retten mente det var “*slik sammenheng mellom Smedals virksomhet i*

²¹ Utv. 2010 s. 1434 Sakkyndiges uttalelser i punkt 39

selskapet, den spesielle verdiøkning den hadde ført til, og overdragelsen av aksjene, at den i allefall i noen grad var påregnelig for ham.”²² Hovedhensikten bak den vederlagsfrie overføringen hadde ikke vært gavehensikt, men å gi Smedal et vederlag for de inntektene hans oppfinnelse hadde gitt selskapet. Dommen ble avsagt enstemmig og ble ikke anket.

Spørsmålet om det i skatteretten stilles krav om gavehensikt for at en disposisjon skal anses som gave, kan fremstå som noe usikkert. Dagens praksis taler imidlertid for at et slikt krav kan tolkes inn i gavebegrepet. At det tradisjonelt i privatretten stilles krav om gavehensikt vil også tale for denne løsningen.

Ved gaveoverføring etter sktl § 6-50, til frivillig organisasjon, vil spørsmålet om krav til gavehensikt stille seg annerledes enn ved andre sider av det skatterettslige gavebegrepet. Her vil hensynet til rask saksbehandling veie tungt. Det vil kreve mye ressurser hos ligningsmyndighetene for å gå inn i hver enkelt sak og avgjøre om giver har gavehensikt eller ikke, kontra å knytte fradraget til det faktum at det er gitt en pengegave til en organisasjon som omfattes av bestemmelsen. Hensikten med sktl § 6-50, synes å være et ønske om å motivere folk til å støtte veldedige organisasjoner. Dette taler for å innrømme fradrag uavhengig av givers motivasjon.

Ordlyden “*pengegave*” i sktl § 6-50, kan være brukt for å hindre at bestemmelsen skal ramme andre ytelser til ideelle organisasjoner, slik som sponning. Hadde bestemmelsen brukt formuleringen *ytelse*, ville bestemmelsen gått foran hovedregelen for fradrag i sktl § 6-1, slik at sponsorutgifter til ideelle organisasjoner ville blitt begrenset oppad til 12 000 kroner. Dette taler for å gi “*pengegave*” en vid forståelse, slik at det rammer alle ytelser til godkjente frivillige organisasjoner, etter sktl § 6-50, som ikke rammes av andre fradragsbestemmelser. Dersom gaven til den veldedige organisasjonen, skatterettslig kan karakteriseres som eksempelvis sponning, vil full fradragsrett innrømmes etter sktl § 6-1. Er ikke dette tilfellet, vil inntil 12 000 kroner komme til fradrag etter sktl § 6-50, som “*pengegave*”.

²² Utv. 2000 s. 1286

Ved spørsmål om fradrag for gave til veldedig organisasjon, etter sktl § 6-50, taler mye for at det ikke stilles krav om gavehensikt. Her bør fradrag innrømmes uansett.

3.2.4 Oppsummering av krav om gavehensikt

Etter å ha gjennomgått ulike rettskilder, ser det ut som at det i utgangspunktet stilles krav om gavehensikt hos giver for at en disposisjon skal falle innunder det skatterettslige gavebegrepet. Dette er i tråd med at privatrettslige begreper bør gis samme innhold i skatteretten, som de har i privatretten. Denne løsningen vil også ha støtte i alminnelig språkforståelse av gavebegrepet.

På to områder innenfor det skatterettslige gavebegrepet vil skatterettslige hensyn tale sterkt for at det ikke stilles krav om gavehensikt. Det gjelder *“gaveoverføring”* fra aksjeselskap etter sktl § 5-2, og ved *“pengegave”*, disposisjoner etter sktl § 6-50. Ved *“gaveoverføring”* fra aksjeselskap vil hensynet til helhetlig utbyttebeskatning av aksjeselskap tale for en slik løsning. At det ikke kreves gavehensikt ved denne delen av gavebegrepet, har også støtte fra Høyesterett²³ og juridisk teori²⁴. Ved *“pengegave”* etter sktl § 6-50, vil bestemmelsens formål, samt hensynet til saksbehandlingen tale for at det ikke stilles krav om gavehensikt for at bestemmelsen skal komme til anvendelse.

3.3 Hvilke disposisjoner omfattes av gavebegrepet i sktl § 5-2

Dette avsnittet skal redegjøre kort om regelen i sktl § 5-2, herunder hvilke disposisjoner og hvilke ytelser som faller innunder ordlyden i bestemmelsen.

Ordlyden, *“formuesgjenstand, vare eller tjeneste”*, jf sktl § 5-2(1) første punktum, setter få grenser for hvilke objekter som skal beskattes som *“uttak”*. I teorien er det antatt at bestemmelsen ikke bare omfatter fysiske objekter, men også ikke-fysiske objekter. Immatrielle verdier, finansobjekter og andel i deltagerlignet selskap, kan *“antagelig også uttaksbeskattes”*²⁵. Lignings-ABC 2010/2011 legger også denne tolkningen til grunn. Her heter det at *“skatteplikten gjelder både ved uttak av fysiske*

²³ Rt. 2003 s. 536 og Rt. 2002 s. 56

²⁴ Dragvold (1993) s.264 og Zimmer (Red.) (2010) s. 256

²⁵ Gjems-Onstad (2008) s.205

formuesobjekter og ved uttak av ikke-fysiske formuesobjekter”²⁶. Det har vært mer usikkerhet rundt hva alternativet “*tjeneste*” omfatter. De mest praktiske former for “*tjeneste*” er arbeid eller bruk av gjenstand. Disse faller også innenfor begrepet. I Storhaugen²⁷ kom Høyesterett frem til at tingstjenester også er omfattet. I dag legger også Lignings-ABC vid forståelse av “*tjeneste*” til grunn, skatteplikten gjelder ved “*uttak/gaveoverføring av alle slags tjenester*”²⁸. Privat bruk av virksomhetens arbeidskraft, eller lån av maskiner kan være praktiske eksempler på “*tjeneste*”.

“*Uttak til egen bruk*” sikter til de tilfeller der en gjenstand blir overført fra bruk i inntektsskapende arbeid til bruk utenfor slik aktivitet²⁹. Det stilles ikke noe krav om at gjenstanden har blitt benyttet i virksomhet, bare at den har vært en del av inntektsgivende aktivitet. Det kan eksempelvis være en pc, som tidligere ble benyttet på kontoret i virksomheten, som så tas i bruk privat. Det vil ikke foreligge “*uttak*” dersom en gjenstand tas ut fra en inntektsskapende aktivitet for så å benyttes i en annen. Det hadde foreksempel ikke vært “*uttak*” om pcen gikk fra å bli benyttet i et rørleggerfirma, til å bli benyttet i skatteyters aksjeinvesteringsforetak.

Alternativet “*gaveoverføring*” omfatter formuesoverføring til noen uten eiertilknypning til selskapet. Her er det “*uttak til egen bruk*” som skal drøftes. I motsetning til uttaksalternativet stiller ikke gaveoverføringsalternativet noe krav om at den nye bruken skal være utenfor inntektsgivende arbeid. Dette skyldes at gjenstanden her skifter eier, som medfører en ny realitet, mens ved “*uttak til egen bruk*” er brukeren den samme.

Skjer uttaket fra et enkeltpersonsforetak eller sameie, er skatteplikten også avhengig av at “*kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen*”, jf sktl § 5-2(1) andre punktum. Det er vanligst at uttaket gjelder formuesgjenstander eller varer, men også tjenester omfattes. Har skatteyder fått fradrag for en vare, er det også naturlig at han blir skattelagt for uttaket av den. Ellers kunne dette vært en enkel måte å omgå

²⁶ Lignings-ABC (2010/11) s. 1362 punkt 2.2.1

²⁷ Rt. 2003 s. 536

²⁸ Lignings-ABC (2010/11) s. 1362 punkt 2.2.2

reglene på, for alle med enkeltpersonsforetak. En kunne kjøpt gjenstanden inn i virksomheten og fått fradrag, for så å ta den ut til egen bruk, skattefritt.

Enkeltpersonsforetak og sameier må få en annen skattemessig behandling, ettersom de ikke er skilt like sterkt fra de fysiske eierne som er tilfelle med aksjeselskap og deltakerlignede selskap.

Den *“skattemessige fordelene”* ved et *“uttak”* eller en *“gaveoverføring”* settes til *“det beløpet som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi”*, jf sktl § 5-2(1) fjerde punktum.

Gavebegrepet i sktl § 5-2 skiller seg fra gavebegrepet andre steder i loven, ved at arveforskudd regnes som gave, jf sktl § 5-2(1) tredje punktum. Denne regelen oppstiller et unntak som har til formål å gjøre det mulig å gjennomføre et generasjonsskifte, mens arvelater fremdeles er i live.³⁰ Loven stiller som vilkår at *“gavemottakeren plikter å svare arveavgift etter lov om avgift på arv og visse gaver”*. Ordlyden indikerer at det er tilstrekkelig at mottaker er potensielt arveavgiftspliktig etter arvelova, enten på grunn av slektstilknytning eller gjennom et eventuelt testamente. Det stilles ikke som vilkår at arveavgiftsplikten blir utløst, og at arveavgift faktisk blir betalt.

I tillegg til kravet om at erverver skal være arveavgiftspliktig, stiller sktl § 5-2(1) tredje punktum krav om at mottaker *“overtar hele eller deler av virksomheten”*, for at gaveoverføringen skal være skattepliktig. Dette vilkåret antas ikke å være vanskelig å oppfylle. Overføres enkeltobjekter, og driften kvalifiserer som virksomhet, vil mottaker anses å overta *“hele eller deler av virksomheten”*, etter sktl § 5-2(1) tredje punktum.³¹ Et eksempel på dette kan være en forretningseiendom.

³⁰ Zimmer (2009) s. 266

³¹ Norsk Lovkommentar Note 278 til sktl § 5-2(1) tredje punktum

4 Gave i arbeidsforhold

4.1 Skillet mellom gaveerverv og arbeids- eller virksomhetsinntekt

Naturalytelser av forskjellig karakter, fra arbeidsgiver, blir stadig mer utbredt. Det kan dreie seg om fri bruk av bil, telefon eller kost og losji. Disse ytelsene kommer gjerne i tillegg til lønn, for utført arbeid, og har dermed store likhetstrekk med arbeids- og virksomhetsinntekt. De blir ytt fra arbeidsgiver og representerer en økonomisk fordel for mottaker. Naturalytelsene har i likhet med alminnelige lønnsutbetalinger, stor sammenheng med mottakerens rolle som arbeidstaker. Dette gjør det vanskelig å skille naturalytelsene fra lønnsutbetalinger. Naturalytelsen vil for den ansatte framstå som en del av hans belønning for arbeidet. Dette medfører at naturalytelser fra arbeidsgiver i utgangspunktet representerer en *“fordel vunnet ved, arbeid, kapital eller virksomhet”* og derfor anses som skattepliktig inntekt, jf sktl § 5-1(1). Noen naturalytelser har av ligningstekniske eller andre hensyn, særregulering i loven. Privat bruk av arbeidsgivers bil er, av administrative hensyn, eksempelvis særregulert i sktl §5-13.

Hvis ytelsene kommer fra andre enn arbeidsgiver, eller ikke har sammenheng med utført arbeid, får ytelsene likhetstrekk med gaveoverføringer. Ytelsene vil da ikke lenger framstå like sterkt som vederlag for utført arbeid.

Gaveerverv vil, som nevnt, i utgangspunktet ikke være skattepliktig, jf sktl § 5-50(3), mens arbeidsinntekt og virksomhetsinntekt vil være skattepliktig, jf sktl § 5-1(1). Skillet her vil følgelig ha store konsekvenser. Problemstillingen i dette avsnittet blir skillet mellom gaveerverv og arbeids- eller virksomhetsinntekt.

Grensen mellom gave og arbeids- eller virksomhetsinntekt var tema i Hagerupdommen³². Forfatterinnen, Inger Hagerup, hadde mottatt et stipend fra forlaget, Aschehoug, på 5 000 kroner i forbindelse med forlagets 75-årsjubileum. Hagerup hevdet stipendet måtte anses som gave i skattemessig forstand, etter det som i dag tilsvarende sktl § 5-50(3). Førstevoterende uttaler etter å ha gjennomgått forarbeidene: *“Etter forarbeidene og lovens hensikt er det etter min mening klart at et beløp som har*

³² Rt. 1958 s. 583

karakteren av en fordel, vunnet ved arbeid eller virksomhet, kan beskattes som inntekt, selv om den tillike har de egenskaper som etter vanlig sprogbruk kjennetegner en gave.” Det ble også lagt vekt på at av de 19 som hadde mottatt stipendiet, var alle *“bortsett fra ett enkelt tilfelle hvor det forelå helt særegne omstendigheter”*, tilknyttet forlaget. Dette mente Høyesterett talte for *“en klar sammenheng mellom stipendiet og og mottakernes virksomhet,”* som forfatter tilknyttet Aschehoug forlag. Førstevoterende konkluderte etter dette med at stipendiet skattemessig skulle behandles som virksomhetsinntekt, i det det var en så nær sammenheng mellom tildelingen og Hagerup sin virksomhet som forfatter. Dommen ble avsagt enstemmig i avdeling. Spørsmålet blir hva som kan føre til at kravet om sammenheng er oppfylt. Det er ikke noe krav om at ytelsen er typisk, for at den skal kunne regnes som arbeids- eller virksomhetsinntekt. Dette kan tolkes ut av ordlyden i sktl § 5-1(1), *“enhver fordel vunnet ved”*. I den tidligere lov var dette tydeligere formulert i ordlyden, inntekt som er *“ervert leilighetsvis eller ved en enkelt anledning”* skal regnes som inntekt, jf sktl 1911 § 42(1) første punktum.

I Hagerupdommen³³ ble stipendiet ansett som virksomhetsinntekt, selv om Hagerup ikke hadde noe krav på ytelsen. Etter skatteloven, er det skatteplikt for gratiale, drikkepenger og stipend, jf sktl § 5-10 litra a. Loven stiller her ikke noe krav om at fordelene stammer fra arbeidsgiver, for at den skal anses som arbeidsinntekt. Dette kan en se ved at drikkepenger skal beskattes som fordel vunnet ved arbeid, jf sktl § 5-10 litra a. Zimmer mener at det kan slutes ut fra dette at det ikke er *“noe vilkår at skatteyteren har krav på ytelsen”* eller at den er *“typisk”* eller at den *“stammer fra arbeidsgiveren”*.³⁴

Stammer fordelene fra arbeidsgiver, vil det tale sterkt for at tilstrekkelig sammenheng foreligger³⁵. Dette er imidlertid ikke avgjørende. I Hagerupdommen³⁶ karakteriserer førstevoterende kravet til sammenheng slik: *“Under enhver omstendighet må det avgjørende kriterium bli, om det i det konkrete tilfelle består en så nær sammenheng*

³³ Rt. 1958 s. 583

³⁴ Zimmer (2009) s. 146 og 147

³⁵ Zimmer (2009) s. 147

³⁶ Rt. 1958 s. 583

mellom det arbeid eller den virksomhet som er ytet, og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se den som “vunnet” ved arbeid eller virksomhet.” Denne formuleringen er opprettholdt og presisert i flere høyesterettsdommer, blant annet Vesaasdommen³⁷.

To forfattere, Tarjei Vesaas og Kristian Kristiansen, reiste sak for å få ligningen, der de hadde blitt inntektsbeskattet for å ha mottatt Norsk Kulturråds litteraturpris, opphevet. Spørsmålet for Høyesterett var først og fremst om tilknytningskravet fra Hagerupdommen³⁸ var oppfylt, og at prisene dermed skulle karakteriseres som virksomhetsinntekt. Fire av de fem dommerene, Høyesterett i avdeling, mente tilknytningen var tilstrekkelig sterk og anså prispengene som virksomhetsinntekt. Flertallet la vekt på at *“pristildeling fremtrer som en økonomisk fordel vunnet på en også for forfatterne selv påregnelig eller adekvat måte ved deres litterære arbeid.”* Etter å ha sett nærmere på praksis, som beskrives som *“temmelig uensartet”*, og konkludert med at Norsk Kulturråds litteraturpris står i en annen stilling enn for eksempel Nobelprisen og Veneziaprisen, som ikke ville være påregnelige fordeler, fant flertallet at det ikke var noen hjemmel for å fritta for beskatning. Mindretallet, en dommer, mente på sin side at *“sammenhengen mellom den enkelte forfatters arbeid og tildelingen av prisen”* ikke var tilstrekkelig nær til at det var *“naturlig å se prisen som “vunnet” ved arbeid”*, i skattemessig relasjon.

I Havrevolddommen³⁹ måtte Høyesterett, nok en gang, ta stilling til om en pris, tildelt en forfatter, skulle anses som skattepliktig inntekt. Forfatteren Finn Havrevold vant i 1970 hørespillprisen Prix Italia. Han ble påmeldt til bedømmelse av Prix Italia, gjennom NRK, som var en av ca 30 kringkastningsinstitusjoner som var medlemmer. Havrevold ble inntektsbeskattet for prisbeløpet, og anla derfor sak for å få ligningen opphevet. Høyesterett i avdeling kom enstemmig til at ligningen skulle opprettholdes. Førstevoterende tok utgangspunkt i at prisen *“representerer en økonomisk fordel for Havrevold”*, og at han oppnådde *“prisen ved virksomhet som forfatter”*. For at prisen

³⁷ Rt.1974 s. 976

³⁸ Rt. 1958 s. 583

³⁹ Rt. 1979 s. 481

ikke skulle anses som skattepliktig inntekt, måtte *“dette bygges på at den sammenheng som består mellom prisen og forfattervirksomheten, er så fjern at prisen likevel ikke kan anses som “vunnet” ved virksomheten.”* I denne vurderingen tar han utgangspunkt i Vesaas dommen⁴⁰. Etter å ha sett på Havrevolds tilknytning til Prix, gjennom NRK, kommer førstevoterende til at *“selv om de prisbelønte verk ligger på et meget høyt nivå og konkurransen er sterk, kan jeg ikke se at det kan karakteriseres som upåregnelig at en norsk hørespillforfatter vinner prisen.”* Konklusjonen blir følgelig at *“det er en slik sammenheng mellom Havre volds virksomhet som forfatter av “En benk i parken” og prisbelønningen at denne måtte anses som skattepliktig inntekt.”*

Tar en utgangspunkt i disse dommene, synes Høyesteretts standpunkt å være at arbeids- eller virksomhetsinntekt foreligger dersom det for erververen måtte framstå som påregnelig at hans aktivitet kunne føre til et slikt erverv.⁴¹ Det vil si at et erverv ikke kan karakteriseres som gave så lenge ervervet har klare bånd til virksomheten eller arbeidet, og ervervet er påregnelig. Ser en på rettspraksisen som foreligger, mener blant andre Zimmer at Høyesterett ikke stiller særlig strenge krav for at en ytelse anses som påregnelig.⁴² Særlig i Vesaas- og Havrevolddommene, må tildelingen av prisene ha framstått som en ganske fjern mulighet for forfatterne.

I grensetilfellene kan det være et moment av betydning om forholdet mellom partene og situasjonen gjør det naturlig å gi hverandre gaver.⁴³ Jobber mann og kone for eksempel i den enes virksomhet, kan ytelser lettere anses som gave. Tidspunktet for ytelsen vil også være relevant. Ytelser i forbindelse med jubileer eller i forbindelse med særegne prestasjoner, æresbevisninger, kan lettere aksepteres som gave. Der det foreligger arbeidsforhold mellom giver og mottaker, vil det være klare grenser, nærmere om dette i punkt 4.2. Dette ble det også pekt på i Vesaasdommen⁴⁴, hvor førstevoterende, med støtte i forarbeidene⁴⁵, pekte på at Nobelprisen ikke måtte anses som arbeids- eller

⁴⁰ Rt. 1974 s. 976

⁴¹ Zimmer (2009) s. 148

⁴² Zimmer (2009) s. 149

⁴³ Zimmer (2009) s. 148

⁴⁴ Rt. 1974 s. 976

⁴⁵ Ot.prp nr. 28 for 1958

virksomhetsinntekt. Størrelsen på det samlede vederlaget, lønn pluss ekstraytelsen, vil også være relevant, herunder om den ekstra ytelsen fører til at vederlaget står i misforhold til mottakers innsats. Alt for høyt vederlag vil tale for gaveoverføring. Skjer tilleggssytelsen i forbindelse med utføring av arbeid, kan dette tale for at den er en del av vederlaget. Er det derimot større avstand i tid, vil det være mer naturlig å se på dem hver for seg.⁴⁶

Kultur- og ærespriser, utdelt fra stat, fylkeskommune eller kommune, og *“vitenskapelig hedersgave”*, *“utdelt gjennom universitet, høyskole, vitenskapelig fond og lignende”*, er i dag untatt fra inntektsbeskatning, jf sktl § 5-15(1) litra j.

4.2 Jubileums- og oppmerksomhetsgaver i ansettelsesforhold

Framstår en ytelse med klare bånd til arbeidsforholdet og som påregnelig, jf over, skal den skattemessig behandles som en del av arbeidsinntekten. Det vil være tilfelle for de fleste ytelser fra arbeidsgiver. Gaver fra arbeidsgiver i forbindelse med jubileer, jul, bryllup eller fødsler, blir stadig mer vanlig. Spørsmålet i dette avsnittet er om disse ytelsene skal anses som skattepliktig inntekt.

4.2.1 Jubileums- og oppmerksomhetsgaver

Utgangspunktet er at alle jubileums- og oppmerksomhetsgaver i arbeidsforhold skal beskattes som arbeidsinntekt. Slike ytelser vil være påregnlige for arbeidstakeren, og tilknytningskravet vil derfor anses oppfylt. At reglene skal forstås slik, følger også av at det er regulert uttrykkelig hvilke jubileums- og oppmerksomhetsgaver som ikke skal beskattes som arbeidsinntekt. Det er i Forskrift 19.11.1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (heretter FSFIN) § 5-15-1, gitt i medhold av sktl § 5-15(2), gjort noen unntak slik at jubileumsytelser, i ansettelsesforhold, i en viss utstrekning ikke er skattepliktig. En forutsetning for videre drøfting er at gavene *“gis etter en generell ordning i bedriften”*, jf FSFIN § 5-15-1(6).

⁴⁶ Zimmer (2009) s. 149

Disse unntakene er begrunnet ut fra *“hensynet til bedriftsgave-markedet, men ut fra hensynet til arbeidsgiver og arbeidstaker, slik at arbeidsgiver får en begrenset adgang til å gi de ansatte mindre gaver uten lønnsbeskatning.”*⁴⁷

Jubileums- eller oppmerksomhetsgaver kan bare mottas skattefritt dersom bedriften gir slike gaver til andre ansatte ved tilsvarende jubileum eller merkedag. Gave i anledning *“25, 40, 50 eller 60 års tjenestetid i bedriften”*, skal ikke regnes som skattepliktig inntekt, så lenge gaven ikke er ytt i penger, og verdien på gaven er inntil 8 000 kroner, jf FSFIN § 5-15-1(1). Penger vil ikke kunne ytes som gave etter FSFIN § 5-15-1, da dette kunne ført til at gaver ville bli brukt som en del av lønnen, skattefritt. Gir bedriften gullklokker med inskripsjon, vil en verdi på inntil 12 000 kroner ikke regnes som skattepliktig inntekt, jf første ledd siste punktum. I dag legges det til grunn i ligningspraksis at arbeidstaker kan motta skattefrie gaver ved andre jubileer, i stedet for de alternativene loven stiller opp. Forutsetningen er at gave ikke gis oftere enn lovens anvisninger, *“at disse jubileene trer i stedet for, og for øvrig kan sammenlignes helt ut”* med fristene i forskriften.⁴⁸ Det forutsettes også at gave ikke kan gis skattefritt før jubileum for 25 års tjenestetid.

Gaver, igjen ikke kontanter, ved andre typer jubileer eller oppmerksomhetsgaver, på verdi av inntil 3 000 kroner, skal heller ikke regnes som skattepliktig inntekt, jf FSFIN § 5-15-1(2) første og andre punktum. Som anledninger slike gaver kan gis skattefritt, nevner forskriften bryllup, arbeidstager fyller 50, 60, 70, 75 eller 80 år, bedriften har eksistert *“i et antall år delelig med 25”*, eller arbeidstager slutter etter *“minst ti år i bedriften”*, jf FSFIN § 5-15-1(2) litra a til c. Har bedriften *“bestått i 50 år eller et antall år som er delelig med 50”*, kan arbeidstaker motta en gjenstand med verdi på inntil 4 500 kroner, som gave, skattefritt, jf bestemmelsens tredje ledd.

Arbeidstaker kan, etter FSFIN § 5-15-1(5), motta gaver, ikke kontanter, skattefritt, så lenge *“arbeidsgiverens utgifter i løpet av inntektsåret ikke overstiger 1 000 kroner for*

⁴⁷ Dokument nr. 15:3 (2001-2002), Spørsmål 39, Spørsmål til skriftlig besvarelse med svar, av Per-Kristian Foss

⁴⁸ Lignings-ABC (2010/11) s. 587 punkt 2.1.1

den enkelte lønnstaker og arbeidsgiver ikke krever fradrag for kostnadene". Dette vil typisk dekke julegaver eller andre små oppmerksomheter.

Dersom gavens verdi overstiger grensen for skattefri gave, vil det være det beløp som overstiger grensen som skal regnes som skattepliktig inntekt. Dette følger av loven, ved at det kun er en gitt verdi som er unntatt fra beskatning, forskriftens intensjon og ligningspraksis⁴⁹. Arbeidstaker skal kunne motta en viss verdi uten å måtte betale skatt. For arbeidsgiver vil utgifter til gaver etter FSFIN § 5-15-1, første til og med fjerde ledd, i stor grad være fradragsberettiget etter sktl § 6-1. Krever arbeidsgiver fradrag for gave gitt i tilfeller nevnt i FSFIN § 5-15-1 femte ledd, vil gaven som nevnt over, være skattepliktig for arbeidstaker.

Det er verdt å merke forskjellen i ordlyden. Etter første til fjerde ledd vil gavens verdi være avgjørende for om gaven skal anses som skattepliktig inntekt eller ikke, mens det etter femte ledd vil være arbeidsgivers kostnad ved gaven som er avgjørende. En urmaker kan ikke gi en ansatt en gullklokke, i forbindelse med vedkommendes jubileum for 50 års tjenestetid, med høyere verdi enn 12 000, selv om arbeidsgiver har hatt en langt lavere utgift på klokken, hvis den ansatte skal unngå å betale inntektsskatt. Velger nevnte urmaker å gi sine ansatte en Omega gullklokke, med markedsverdi på 25 000 ved 50 års tjenestetid, vil arbeidstaker få en skattepliktig inntekt på 13 000 (25 000 – 12 000). Hvis klokka har en kostpris på 10 000 for urmakeren, vil de få 10 000 i fradrag, etter sktl § 6-1. Kjøper et revisorfirma en klokke for 12 000, med tilsvarende markedsverdi, til en ansatt for 50 års tjenestetid, vil firmaet få 12 000 i fradrag og den ansatte null i tillegg på skattemessig inntekt. Den ansatte hos urmakeren vil komme skattemessig dårligere ut, selv om hans arbeidsgiver har brukt mindre penger på ham og får lavere fradrag. Forskjellen kan begrunnes med at den ansatte hos urmakeren faktisk får en større formuesøkning.

Likevel vil dette argumentet miste tyngde om en ser bestemmelsen under ett. Dersom en arbeidsgiver deler ut en egenprodusert gjenstand, som har en verdi på 3 000, men som bedriften bare har utgifter på 1 000 pr enhet, vil arbeidstaker ikke måtte skatte av

⁴⁹ Lignings-ABC (2010/11) s. 587-588 punkt 2.1.1

ervervet. En annen arbeidsgiver, som ikke har noe egenprodusert å gi, kjøper en gave til sine ansatte for 2 000 pr ansatt. Her vil den ansatte få 1 000 i skattepliktig inntekt, selv om formuesøkningen hans er lavere enn til den ansatte som får en formuesøkning på 3 000 og null ekstra i skattepliktig inntekt.

Begrunnelsen ligger nok heller på det administrative plan. Gaver, som ikke koster arbeidsgiver mer enn 1 000 kroner, etter FSFIN § 5-15-1(5), er aktuelt hvert år. Det er da lettere for kontrollorganer å sjekke bedriftens regnskaper, enn å måtte foreta mange konkrete verdsettelse. Når det gjelder graverte gullklokker, vil ikke spørsmål rundt disse melde seg like ofte.

Ordlyden i forskriften setter ingen grenser for at gaver ikke kan gis etter flere av alternativene, uten at de skal regnes som skattepliktig inntekt. Dette er også lagt til grunn i praksis: *“Gaver kan gis etter flere alternativer til samme skattyter i samme år.”*⁵⁰ En ansatt som fyller 50 år, kan derfor både få en jubileumsgave, etter FSFIN § 5-15-1(2) litra b, og senere på året få en julegave, etter bestemmelsens femte ledd, uten å bli skattepliktig.

4.2.2 Hva kan regnes som en bedrift?

En bedrift kan, som nevnt, gi gaver, som ikke skal regnes som skattepliktig inntekt, ved enkelte av bedriftens jubileer, eller i de tilfeller den ansatte har et visst antall års tjenestetid i bedriften. Spørsmålet blir da hva som skal regnes som en bedrift.

En bedrift vil, som utgangspunkt, kjennetegnes ved at en organisatorisk enhet driver en virksomhet, med økonomisk formål.

Hva som kan regnes som en bedrift, var gjenstand for vurdering i BFU 52/05. Her hadde et selskap, stiftet for over 100 år siden, opp gjennom årene fordelt driften på flere mor- og datterselskap. Spørsmålet var om dette konsernet skulle regnes som samme bedrift, da selskapet ønsket å gi sine ansatte en jubileumsgave. Da forarbeidene ikke ga noen veiledning, la Skattedirektoratet vekt på at *“den generelle samfunnsutvikling med*

⁵⁰ Lignings ABC (2010/11) s. 588 punkt 2.1.1

påfølgende skattelovendringer har ført til at det er etablert et betydelig antall konserner.” De mener derfor at bedriftsbegrepet *“vil måtte omfatte mer enn bare det selskap som direkte står som arbeidstakers arbeidsgiver. Når et konsern viderefører det opprinnelige selskaps produkt som konsernets hovedprodukt, må konsernets selskaper anses som én “bedrift” etter FSFIN § 5-15-1.”* Skattedirektoratet konkluderte derfor med at morselskapet kunne gi de ansatte en jubileumsgave, uten at det ville utløse skatteplikt for de ansatte. Dette er senere fulgt opp i praksis⁵¹.

4.3 Gaver utenfor ansettelsesforhold

I forrige avsnitt var gaver i ansettelsesforhold tema, i dette avsnittet er tema gaver, uten at det foreligger noe ansettelsesforhold. Dersom noen gjør et arbeid for noen, vil motytelser til arbeideren, som utgangspunkt, oppfylle tilknytningskravet og bli ansett som skattepliktig inntekt, etter sktl § 5-1(1). Ved mindre tjenester kan selve arbeidet være ment som hjelp, eller en gave. Spørsmålet i dette avsnittet er om enhver motytelse skal anses som skattepliktig inntekt, eller om mottakeren av arbeidet eksempelvis kan yte en blomst som takk, uten at den skal anses som skattepliktig inntekt.

Arbeideren kan i henhold til FSFIN § 5-15-2 første punktum, ta i mot erkjentlighetsgaver med en verdi som *“ikke overstiger 500 kroner”*, *“for enkeltstående arbeidspresentasjon”*, uten at det skal regnes som skattepliktig inntekt. Som ved gaver i ansettelsesforhold, kan gaven heller ikke her bestå av penger, jf FSFIN § 5-15-2 andre punktum. Er arbeideren selvstendig næringsdrivende, godtar ligningsmyndighetene at han kan omfattes av skattefritaket, så lenge *“arbeidsprestasjonen ikke er ledd i utdøvelsen av virksomheten.”*⁵² Ettersom det er snakk om *“takknemlighetsgave”*, er en nærliggende tolkning at det ikke skal betales noe ytterligere vederlag for jobben. Vederlag som er *“under grensen for lønnsinnberetningsplikt”*⁵³, skal ikke regnes som inntekt, jf sktl § 5-15(1) litra i. I dag er hovedregelen at dersom lønnsutbetalingene til en person er under 1 000 kroner i inntektsåret, kreves den ikke lønnsinnberettet, jf

⁵¹ Lignings-ABC (2010/11) s. 588 punkt 2.1.2

⁵² Lignings-ABC (2010/11) s.589 punkt. 5

⁵³ Forskrift av 30. desember 1983 nr. 1974 § 1, jf ligningsloven § 6-16 a

F30.12.1983 nr 1974 forskrift om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 1 første ledd, jf ligningsloven § 6-16 litra a. Etter andre ledd kan arbeideren motta inntil 4 000 kroner, dersom *“utbetalingene bare gjelder arbeid i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig.”* Hjemmelen i sktl § 5-15(1) litra i, for å fritta små arbeidsvederlag (1 000 kr eller 4 000 kr) inntektsskatteplikt, gjelder pengebeløp, jf ordlyd.

Forskriftsbestemmelsen i FSFIN § 5-15-2, for å unnta gjenstander av lav verdi for inntektsskatteplikten, skaper derfor mest helhet med loven om den bare gjelder i de tilfeller hvor det ikke er ytt noe annet vederlag.

Dersom noen har ytt en tjeneste for noen, kan mottakeren av tjenesten gi en gave, som ikke overstiger 500 kroner, som takk, uten at den blir ansett som skattepliktig inntekt, dersom det ikke ytes noe annet vederlag for tjenesten.

5 Følge av at det foreligger gavesalg

Gavesalg vil typisk være der avhender overfører en større verdi enn han mottar, og dette bærer preg av en gavetransaksjon.

Avhendelse ved gavesalg skal, i motsetning til avhendelse ved gave, regnes som *“realisasjon”*, jf sktl § 9-2(1) litra a. Foreligger det *“realisasjon”*, utenfor virksomhet, skal gevinst, som utgangspunkt, beskattes etter reglene i sktl § 5-2, og tap komme til fradrag etter reglene i sktl § 6-2. Er en gjenstand overdratt gjennom gavesalg, har som regel ikke avhender hatt noen skattemessig fortjeneste ved salget. Derfor er tapsfradrag det mest aktuelle.

5.1 Hvilket tap anses realisert?

Problemstillingen i dette avsnittet er hvilket tap avhender får tapsfradrag for, etter sktl § 6-2. Har A en inngangsverdi på 100, mens gjenstanden sin verdi har falt til 50, og A selger den for 20, oppstår spørsmålet om A får fradrag for differansen mellom sin

inngangsverdi og realisasjonsprisen, eller om A bare får fradrag for differansen mellom gjenstandens verdi og inngangsverdien.

I Rt. 1966 s. 46, Reksten, måtte Høyesterett, blant annet, ta stilling til om Reksten skulle få tapsfradrag for differansen mellom byggekostnadene til et hus og kjøpesummen. Reksten hadde i 1951/52 bygd et hus, for 388 000 kroner, hvor det ble innredet et atelier. Billedhuggeren, Emil Lie, fikk en livsvarig bruksrett til atelieret, mot å betale en årlig leie på 5 000 kroner, mot 12 000 kroner som var markedsleie. I 1958 solgte Reksten huset til sine barn for 170 000 kroner. Prinsipalt krevde Reksten tapsfradrag for hele tapet, 218 000 kroner (388 000 kroner – 170 000 kroner). Leieretten til Lie ble verdsatt til 70 000 kroner. Førstevoterende fikk tilslutning fra de andre fire dommerene, på at dette tapet ikke skulle komme til fradrag. Han uttalte blant annet, *“Når Reksten ved overdragelsen må tåle en reduksjon i kjøpesummen svarende til verdien av leieretten, utgjør dette ikke noe tap som oppstår ved avhendelsen, men det skyldes en reduksjon av eiendommens verdi på Rekstens hånd som er oppstått i og med gavetilsagnet.”* Høyesteretts syn er med andre ord at tapet, som skyldes Lies leierett, ikke kommer som følge av realisasjonen av huset, men som følge av opprettelsen av leieforholdet.

Reksten krevde subsidiært tapsfradrag på 148 000 kroner, differansen mellom byggekost og salgsvederlag + verdireduksjon for leierett (388 000 kroner – (170 000 kroner + 70 000 kroner)). På dette spørsmålet var det uenighet blant dommerene. Annenvoterende fikk flertall, med tre mot to stemmer. Flertallet mente at dette tapet som *“måtte skyldes at huset har en redusert omsetningsverdi på grunn av at det er spesialbygd – at det er bygd med atelier – må stå i samme stilling”*, som tapet som skyldes Lies leierett. Videre heter det at byggingen av atelieret var *“utelukkende motivert av hensyn til Lies behov og gikk inn som et ledd i gavetransaksjonen.”* Høyesterett opphevet ligningen av Reksten og hjemviste den til ny behandling. Annenvoterende mente at *“overligningsnemda ved den nye behandlingen må legge til grunn at Reksten ikke tilkommer fradrag for det første for de kr 70 000,-”* og heller ikke for verdiforringelsen som skyldes at *“huset er spesialbygd for billedhugger Lie.”*

Rekstendommen⁵⁴ kan tas til inntekt for at det direkte gaveelement ikke skal komme til fradrag, det være seg ved gavesalg eller som i dommen, at gaveelementet fører til en lavere markedsverdi for gjenstanden. Videre taler dommen for at de indirekte verdiforringelser som gaveelementet påfører gjenstanden, heller ikke skal komme til fradrag. Påfører gaveelementet gjenstanden en kostnad, som ikke ville vært pådratt uten gaveelementet, skal denne kostnad ikke regnes med til gjenstandens inngangsverdi ved realisasjonen. Selv om dommen gjaldt et tilfelle hvor gaven og salget ble gjort til to forskjellige personer, er det naturlig å anta at resultatet kan overføres til de tilfeller gaven og eiendomsretten blir overdratt til samme person. Har avhender eksempelvis tilvirket en gjenstand for å passe erverver, slik at markedsverdien ikke står i stil med de investeringer som er gjort, vil avhender ikke kunne påberope seg tapsfradrag som følge av disse utgiftene.

I teorien og i Lignings-ABC 2010/2011 er holdningen at gaveelementet ikke skal komme til fradrag. Her heter det at gaveelementet vil “ *aldri kunne karakteriseres som tap og dermed ikke gi fradragsrett* ”⁵⁵.

Sktl § 9-2(1) litra a slår fast at gavesalg skal regnes som realisasjon, mens tredje ledd litra a slår fast at gave ikke skal regnes som realisasjon. For at tredje ledd skal ha praktiske konsekvenser, bør det tolkes slik at gaveelementet ikke skal regnes som realisert, selv om det dreier seg om gavesalg. Hadde man lagt en annen tolkning til grunn, kunne reglene lett omgås ved å yte et lavt vederlag, i stedet for å overdra gjenstanden ved gave, for å sikre avhender tapsfradrag. Dette taler for at avhender ikke skal få fradrag for gaveelementet.

Konklusjonen må følgelig bli at avhender ikke får fradrag for tap som stammer fra gaveelementet, etter sktl § 6-2, ved overdragelse gjennom gavesalg. I eksempelet innledningsvis i 5.1, vil det da ikke gis fradragsrett for tap på 80(100 - 20), men på 50(100 - 50).

⁵⁴ Rt. 1966 s.46

⁵⁵ S. 1113 punkt 2.3

Hadde avhender kunnet fått fullt fradrag for tap, ved gavesalg, hadde dette vært en enkel måte å omgå reglene om at gave ikke er *“realisasjon”* (ikke gir tapsfradrag). Avhender ville i praksis få fradrag for et tap han enkelt kunne ha unngått, og som han har valgt å påføre seg selv.

Fullt tapsfradrag kunne innrømmes dersom erververen fikk en tilsvarende lav inngangsverdi, som vederlaget, ved gavesalg. Den nye erverver ville da skatte av gevinsten ved et senere salg. Problemet her hadde vært de tilfeller hvor gjenstanden ikke ble solgt igjen, eller der det tar mange år før den når markedet. For staten hadde det å gi tapsfradrag for gaveelementet, ført til store tap, i alle fall på kort sikt. Myndighetene ville hatt store latente skatteinntekter. Dette skyldes særlig at gavesalg veldig ofte blir benyttet mellom nærstående, som ledd i generasjonsskifter og mer varige forhold.

5.2 Gavesalg av aksjer

Ved gaveoverføring av aksjer skal mottakers inngangsverdi settes lik avhenders inngangsverdi, jf sktl § 10-33(1). Temaet i dette avsnittet er kontinuitetsprinsippet, der aksjene blir overdratt ved gavesalg. Reglene i sktl § 10-33, vil få tilsvarende anvendelse på gaveoverføringer av andeler i deltakerlignet selskap, jf sktl § 10-46.

Blir en aksje/andel overført gjennom et gavesalg, foreligger realisasjon, og mulighet til tapsfradrag, jf sktl § 9-2(1) litra a, men ikke av gaveelementet. Dette tapsfradraget skal *“trekkes fra den inngangsverdi og det skjermingsgrunnlag mottaker trer inn i”*, jf sktl § 10-33(3) andre punktum. Etter bestemmelsens tredje punktum skal ikke erververs inngangsverdi settes lavere, enn det vederlaget han yter. At inngangsverdien reduseres dersom aksjen eller andelen selges med tap, er naturlig. Myndighetene har da alt innrømmet fradrag for tapet, og det ville vært urimelig om også mottaker skulle kunne få fradrag for dette tapet. Er inngangsverdien på en aksje 500, verdien ved salg er 250, og aksjen selges for 150, får selger et tapsfradrag på 250, og erververs inngangsverdi skal da reduseres til 250. Gaveelementet på 100 får selger ikke fradrag for, og erverver skal følgelig ikke skrive inngangsverdien ned med dette heller. Hadde denne regelen ført til at skjermingsgrunnlaget hadde blitt lavere enn vederlaget mottaker yter, så følger

det av sktl § 10-33(3) tredje punktum at skjermingsgrunnlaget skal settes lik vederlaget. Dette samsvarer også med sktl § 10-12(2) andre punktum, skjermingsgrunnlaget "*settes til aksjens inngangsverdi*", pluss ubenyttet skjerming. Mottaker bør ikke få en lavere inngangsverdi, enn det vederlag han yter.

Har avhender en gevinst på aksjen eller andelen ved overdragelsen, skal denne gevinsten "*legges til den inngangsverdi og det skjermingsgrunnlag*" som erverver trer inn i etter sktl § 10-33 første og andre ledd, jf bestemmelsens tredje ledd første punktum. Det vil si at erverver sin inngangsverdi og skjermingsgrunnlag settes til avhenders inngangsverdi og skjermingsgrunnlag, tillagt avhenders fortjeneste. Har A en inngangsverdi på 500, aksjens verdi på overdragelsestidspunktet er 1 000, og B erverver aksjen for 600, vil A ha en skattepliktig inntekt på 100 ($600 - 500$), jf sktl § 5-2(2) første punktum, ettersom gavesalg skal anses som realisasjon, jf sktl § 9-2(1) litra a. B sin inngangsverdi settes til 600 ($500 + 100$), jf sktl § 10-33(3) første punktum.

6 Hva er gavesalg?

6.1 Gavesalg

Skillet mellom hvilke transaksjoner som skatterettslig anses for gaveoverføring, og hvilke som anses for gavesalg, er avgjørende for om avhender får tapsfradrag, jf over. Det vil derfor være av stor betydning å trekke opp denne grensen.

Gaveelementet vil ikke komme til fradrag ved gavesalg. Kan overdragelsen derimot skatterettslig karakteriseres som salg, vil avhender få fradrag for hele tapet. Den øvre grensen mot salg vil følgelig også være viktig å trekke opp.

Betydningen av skillet mellom gavesalg, gave og salg kan illustreres gjennom følgende eksempel. A overdrar fire tomter, med en markedsverdi på 1 000 000 per tomt, til B for 2 000 000. Inngangsverdien på tomtene var 1 500 000 pr tomt for A. Denne overdragelsen kan sees på som et alminnelig salg av to tomter til markedspris, og to

tomter overdratt som gave. Da ville A fått tapsfradrag på 1 000 000 $((1\,500\,000 - 1\,000\,000) * 2)$. A får fullt tapsfradrag for de to tomtene som anses for solgt, men de to tomtene som ble ansett for gave, får han ikke tapsfradrag for. Ser man overdragelsen av tomtene under ett, som et gavesalg, får A tapsfradrag på 2 000 000 $((1\,500\,000 * 4) - 2\,000\,000 - ((1\,000\,000 * 4) - 2\,000\,000))$ (Inngangsverdi – salgspris – gaveelementet). For A vil tapsfradraget bli dobbelt så stort, om overdragelsen av tomtene blir ansett som gavesalg, kontra delvis gave og delvis salg. Om dette skal anses som et gavesalg eller gave og salg, vil måtte avgjøres etter en konkret vurdering, hvor avtalen, sammenhengen mellom tomteoverdragelsene og andre forhold vurderes. Eksempelet viser at grensene for gavesalg kan få store skattemessige konsekvenser, og at hvordan giver overfører gaveelementet kan få stor betydning for ham.

Videre vil spørsmålet om det kreves gavehensikt for å anse en disposisjon som gavesalg, bli behandlet, før grensen mellom gavesalg og gave og grensen mellom gavesalg og salg blir behandlet.

6.2 Gavehensikt ved gavesalg?

Begrepet gavesalg vil i dagligtalen forstås som et salg til under markedspris, i den hensikt å berike kjøper. I dette avsnittet vil spørsmålet være om det kreves gavehensikt hos avhender for at en disposisjon skatterettslig skal anses som gavesalg.

Før inntreden av kontinuitetsprinsippet ved overdragelse av aksjer som gave, skulle mottakers inngangsverdi skrives opp til aksjens omsetningsverdi på gavetidspunktet, jf diskontinuitetsprinsippet. Ved gavesalg, av aksjer, aksjefondsandeler eller grunnfondbevis, skulle mottaker få en inngangsverdi tilsvarende aksjens eller andelens omsetningsverdi, på transaksjonstidspunktet, *“forutsatt at det foreligger gavehensikt”*⁵⁶. Det vil si at dersom A solgte en aksje til B for underpris, i den hensikt å gi B en formuesøkning gjennom salget, skulle Bs inngangsverdi tilsvare aksjens markedsverdi på overdragelsestidspunktet og ikke hans kostnad på aksjen. Før kontinuitetsprinsippet,

⁵⁶ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Punkt 5.6.3.2 *“Gjeldende rett”*

var gavehensikt et vilkår for at overdragelse av en aksje til underpris skulle anses som gavesalg, og ikke bare som solgt til underpris.

Ved overdragelse av aksjer, gjennom gavesalg, har det følgelig i skatteretten vært et krav om gavehensikt. Gavesalg regnes som realisasjon, slik som salg, jf sktl § 9-2(1) litra a, og avhender kan dermed få tapsfradrag. Ved gavesalg kommer imidlertid ikke gaveelementet til fradrag. Det blir derfor viktig å skille gavesalg fra salg. Selges en gjenstand under markedsverdi, oppstår spørsmålet om det er et gavesalg, eller om det er andre forhold som gjør at avhender selger billig. I skatteretten er det ikke noe krav om at avhender må selge for høyest mulig pris for å få fullt tapsfradrag. Gavehensikt framstår derfor som et viktig moment for å skille gavesalg fra salg. En kunne sett på forholdet mellom partene, den forretningsmessige begrunnelsen og lignende, men disse momentene vil også være av betydning ved vurderingen av om det foreligger gavehensikt.

I rettspraksis har det variert om det stilles krav om gavehensikt for at disposisjonen skatterettslig skal anses som et gavesalg. Høyesterett måtte i Rt. 1981 s. 1137 ta stilling til om overdragelsen av en eiendom til A fra hans far og bror, skulle anses som gavesalg og hvilken verdi som skulle avskrives. Eiendommen ble overdratt mot et vederlag på kr 550 000, mot eiendommens antatte salgsverdi på kr 1 250 000. Dersom denne overdragelsen skulle anses som gavesalg, ville det være salgsverdi og ikke kostprisen som skulle avskrives. Ved vurderingen av om transaksjonen skulle representere gavesalg, uttalte førstevoterende, *“Det springende punkt i saken er derfor om den ankende part har godtgjort at det fra overdragernes side forelå gavehensikt.”* Tre av fem dommere fant at overdragelsen skatterettslig var å anse som gavesalg, og ledd i et delvis arveoppgjør. Mindretallet, to dommere, mente at de forretningsmessige hensyn hadde vært det dominerende hensynet bak disposisjonen. For mindretallet framkom et mulig gavemotiv *“som så fjernt at det må ha meget liten vekt i den konkrete vurdering som må foretas”*, jf annenvoterende. Denne saken gjaldt den opphevede landsskatteloven. Resultatet vil fortsatt ha betydning ettersom realisasjonsbestemmelsen i sktl § 9-2, i stor grad bygger på tidligere rett. Både flertallet og mindretallet synes å være enige om at motivasjonen bak handlingen vil karakterisere den skatterettslig. Flertallet som fant at gavehensikt var motivasjonen for disposisjonen, konkluderte med

gavesalg, mens mindretallet som mente forretningshensyn var hovedmotivasjon, mente disposisjonen ikke skulle anses som gavesalg. Denne dommen taler for at dersom overdrager har gavehensikt, vil disposisjonen skatterettslig anses som gavesalg.

I Utv. 1998 s. 707 uttaler Follo herredsrett at den *“finner det uten betydning at det i nærværende sak ikke har foreligget gavehensikt.”* Saken gjaldt tapsfradrag ved overdragelse av aksjer, etter selskapsskatteloven § 5-2 nr. 2. Sissel Vik hadde solgt aksjer til langt under omsetningsverdi. Retten mente omsetningsverdien var 2 732 000 kroner, mens aksjene var solgt for 500 000 kroner. Vik hadde en inngangsverdi på 6 909 516 kroner for aksjene. Ligningsmyndighetene mente Vik ikke skulle få tapsfradrag. Retten kom til at det dreide seg om gavesalg, selv om Vik ikke hadde gavehensikt. Den mente disposisjonen hadde *“flere likhetpunkter med et gavesalg”*, og derfor burde behandles som det.

I Utv. 2007 s. 1507 kom Ofoten tingrett til at et salg av aksjer til underpris ikke var å anse som gavesalg, da avhender ikke hadde gavehensikt og var i en langt dårligere forhandlingsposisjon enn erverver. Begge dommene har reist spørsmål om det foreligger gavehensikt. At herredsretten i Follo ikke la avgjørende vekt på at gavehensikt ikke forelå, kan komme av at transaksjonen på andre måter framsto klart som gavesalg og at det var delvis til skatteytters gunst, da det sikret henne fradrag for differansen mellom hennes inngangsverdi og det retten mente var omsetningsverdi.

Hensynet til selger kan tale for at det stilles et krav om gavehensikt. Der avhender selger et formuesobjekt til en utenforstående tredjeperson til underpris, enten i den tro at det er markedspris eller for å få solgt gjenstanden raskt, vil det være urimelig om avhender ikke får fullt fradrag. Avhender har i slike tilfeller ikke ment å berike kjøper, men ut fra omstendighetene ment at det var denne prisen han kunne oppnå. Om selger feilvurderer gjenstandens verdi, bør ikke dette hindre at han får fullt fradrag, for det tapet han har lidd.

Vekten av underrettsdommene er isolert sett lav, men ser en dommene sammen med prinsippet i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) og Høyesteretts avgjørelse i Rt. 1981 s. 1137, vil

gavehensikt være et viktig moment, ved vurderingen av om disposisjonen skal anses som et gavesalg.

Praksis og reelle hensyn taler for at det i skatteretten stilles et krav om gavehensikt for at en disposisjon skal anses som gavesalg. Denne konklusjonen samsvarer også godt med konklusjonen under gavehensikt ved gavedisposisjoner. Om dette ikke er et absolutt krav, vil gavehensikt i alle fall være et tungtveiende moment i vurderingen av om disposisjonen skatterettslig skal anses som gavesalg eller salg. Dette vil kunne få innvirkning på avhenders tapsfradrag, ved at gaveelementet ikke kommer til fradrag. Det vil også kunne få skatterettslige konsekvenser for erverver, ved erverv av aksjer, da *“gevinst på givers hånd”* legges til, og *“Fradragsberettiget tap på givers hånd”* trekkes fra på de skatteposisjoner mottaker trer inn i, jf sktl § 10-33(3).

7 Grensen mellom gavesalg og gave

Gavesalg indikerer ut fra alminnelig norsk språkbruk at det skal svares et visst vederlag. Det vil være en gjensidig disposisjon, som på grunn av lavt vederlag, bærer preg av en gaveoverføring. Vil en overdragelse skatterettslig automatisk anses som gavesalg dersom det ytes et vederlag?

7.1 Utgangspunkt

I Rt. 2001 s. 282, Nielsen, reiste spørsmålet seg om *“vederlagets størrelse er uten betydning for sontringen gave/gavesalg, eller om det må ha en viss størrelse”*.

Høyesterett i avdeling, slo enstemmig fast at overdragelsen av 3333 aksjer à kroner 1000, fra Johan Fredrik Nielsen til hans sønn, for 1200kr, var å regne som gave og ikke gavesalg. Overdragelse av aksjer mot *“symbolsk vederlag”* skal derfor ikke anses som realisasjon, etter någjeldende sktl § 9-2(3). Følgen av dette ble at Johan Fredrik Nielsen ikke fikk tapsfradrag. Høyesterett fant støtte for dette syn i forarbeidene til dagens skattelov, med henvisninger til Lignings-ABC. Nielsens dødsbos anføringer om at

legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnlighet talte mot denne løsningen, førte ikke frem.

I Nielsen dommen⁵⁷ fant Høyesterett at et vederlag på ca 2 % var symbolsk, og overdragelsen ble ansett som gave og ikke gavesalg.

7.2 Hva regnes som et symbolsk vederlag?

Hvor stort må vederlaget være før transaksjonen skatterettslig anses som gavesalg? Dette må avgjøres i det konkrete tilfellet. Relevante momenter vil være forholdet mellom vederlag og omsetningsverdi, og størrelsen på vederlaget isolert sett.

Lignings-ABC 2010/2011 legger til grunn at et vederlag må anses som symbolsk dersom det utgjør mindre enn 5 %⁵⁸. Likevel kan prosentgrensen senkes, hvis verdien av formuesobjektet er *“meget høy”*. Ytes det et *“meget høyt”* vederlag, *“vil det normalt ikke kunne anses å være symbolsk”*. Dette gjelder selv om vederlaget er lavt i forhold til markedsverdi. Lignings-ABC nevner som eksempel at et vederlag på en million kroner normalt sett ikke kan karakteriseres som symbolsk⁵⁹. Vekten av uttalelser i Lignings-ABC isolert sett, er lav, men denne “5 %-grensen” har vært en del av praksis i mange år. Tilbake i oppslagsverket for 1996⁶⁰, heter det: *“I utgangspunktet vil vederlag som utgjør mindre enn 5 pst av omsetningsverdi måtte anses som symbolsk.”* Den må nå anses som fast, innarbeidet praksis. Ligningsmyndighetene og domstolene vil nok ha store motforestillinger mot å fravike denne grensen. Ettersom praksis og teori har vært konkret på dette området, skal det mye til for at Høyesterett skal fravike grensen til skade for skatteyder. Skulle det eventuelt komme en korrigering på området, er det naturlig å anta at den enten vil skje gjennom lov eller forskrift, eller at Høyesterett vil komme med en gradvis kursendring.

⁵⁷ Rt. 2001 s. 282

⁵⁸ Lignings-ABC (2010/11) s. 903 punkt 3.9.2

⁵⁹ Lignings-ABC (2010/11) s. 903 punkt 3.9.2

⁶⁰ S. 659 punkt om “grense mot symbolsk vederlag” sitert fra Rt. 2001 s. 282

Har en gjenstand null i verdi, kan det ikke kreves at det må ytes vederlag for gjenstanden, for å anse den som realisert. Det vil i slike tilfeller skatterettslig dreie seg om et salg til kroner null, og ikke en gaveoverføring. Det følger av sktl § 9-2(1) litra f og g, at *“tap, ødeleggelse og tilintetgjørelse”* og *“utrangering”* skal regnes som realisasjon. Lovens ordlyd stiller følgelig ikke noe krav om at det må ytes vederlag, for at det ikke skal regnes som gave, men som salg. Denne løsningen har støtte fra Finansdepartementet som i et brev til Aksjeforeningen, antar at dersom verdien på en aksje er falt til null, er aksjen realisert dersom vederlaget er tilsvarende lavt⁶¹. Det vil si at dersom verdien på, og vederlaget for, en formuesgjenstand er null, skal en overdragelse behandles som realisasjon og ikke gaveoverføring.

8 Grensen mellom gavesalg og fullt vederlag

8.1 Gavesalg definert oppad mot salg

Gavesalg defineres nedad mot gave der det kun ytes et symbolsk vederlag, jf drøftelsen over. I dette avsnittet er problemstillingen hvor grensen mellom gavesalg og salg går. Grensen her har ikke like store konsekvenser som grensen mellom gave og gavesalg, da begge deler anses som realisasjon for avhender, jf sktl § 9-2(1) litra a. Skillet vil likevel ha betydning der gjenstanden selges med tap. Ved ordinært salg vil avhender få tapsfradrag for hele tapet, mens ved gavesalg vil gaveelementet ikke komme til fradrag.

Et salg vil, tradisjonelt sett, foreligge ved at selgeren får det vederlaget som er mulig å oppnå, nemlig markedsverdien. Gavesalg vil foreligge dersom vederlaget er lavere enn markedsverdien. Hva som er markedsverdien, må fastsettes skjønnsmessig i hvert enkelt tilfelle, etter en helhetsvurdering av flere kriterier. I denne vurderingen vil eksempelvis tilstand, mengde og alder være momenter. Ettersom markedsverdien må fastsettes skjønnsmessig, må det være rom for mindre avvik. Ikke alle avvik i pris kan føre til at det er gavesalg. Differansen mellom markedspris og salgsvederlaget må være

⁶¹ Brev av 22.12.92 til Aksjeforeningen, utkast i Utv. 1995 s. 474

såpass at den er påviselig, for å konstatere gavesalg. Et kriterium for å avgjøre om avviket i pris skal føre til at transaksjonen skal anses som gavesalg, er om selger har en hensikt om å berike mottaker ved salgstidspunktet, jf punkt 6.2.

8.2 Kjøp til overpris

Kjennetegnet på et gavesalg er at den ene parten sitter igjen med en fortjeneste etter transaksjonen, jf over. Formuesforholdet mellom partene er endret. Typisk vil dette være tilfelle der erverver betaler underpris og således får en formuesøkning.

Formuesforholdet kan også endre seg ved at erverver betaler overpris, og at avhender sitter igjen med fortjenesten. Denne form for gavesalg er spesielt interessant der avhender ikke blir realisasjonsbeskattet, og derfor ikke blir skattelagt for fortjeneste, eller der avhender ønsker å få penger ut av et selskap, uten å bli uttaksbeskattet. A er eier av selskapet B AS, han ønsker å overføre en bil fra privateie til selskapet. Han bestemmer seg for at B AS skal kjøpe bilen for 500 000, enda den bare er verdt 300 000, ettersom salg av privat personbil er untatt for inntektsbeskatning for eventuell fortjeneste, jf sktl § 5-21(1). A vil derfor ikke få noen skattepliktig inntekt på salget, selv om det legges til grunn at hans inngangsverdi var lavere enn 500 000. B AS vil kunne kreve fradrag for utgiftene tilknyttet bilen. A sitter her igjen med en skattefri fortjeneste på 200 000. En slik disposisjon vil fort bli ansett som utbytte, ettersom A ikke yter vederlag for store deler av ytelsen fra B AS.

For å finne ut om det er betalt overpris, må en, som ved tradisjonelle gavesalg, ta utgangspunkt i markedspris og deretter se på differansen mellom denne og vederlaget. Det må legges til grunn at ikke et hvert avvik vil representere et gavebeløp. Noen er bedre forhandlere enn andre, og i de tilfeller det ikke er noe bånd mellom erverver og selger, skal det nok mye til før en kan karakterisere differansen som gave. Partenes forhandlingsposisjon vil være et moment i vurderingen. Er avhender og kjøper derimot i slekt, eller kjøper er selgers virksomhet, kan det være aktuelt å kamuflere en gavetransaksjon gjennom salg.

9 Hva skal regnes med til vederlaget ved gavesalg

9.1 Vederlaget

Yter mottaker mer enn et symbolsk vederlag, vil overdragelsen bli ansett som et salg eller gavesalg. Skatterettslig vil det da foreligge realisasjon, jf sktl § 9-2(1) litra a, i motsetning til de tilfeller det ikke ytes vederlag eller vederlaget er symbolsk, gave. Vederlagets størrelse vil følgelig kunne ha store skattemessige konsekvenser for partene. Det blir da avgjørende å finne ut hva som kan regnes som vederlag.

Med begrepet vederlag forstås en motytelse. Hvilke motytelser skal regnes med til vederlaget?

Skatterettslig vil erverv av en *“fordel”* som hovedregel være skattepliktig. Det vil si at erverv av noe som ikke representerer en skatterettslig *“fordel”*, ikke vil anses som skattepliktig inntekt. Hvis en tar utgangspunkt i at vederlagsbegrepet skal brukes for å skille gave fra gavesalg i skatteretten, må det ligge et krav om at motytelsen skal representere en skatterettslig *“fordel”*. Ellers ville ytelsen vært lite egnet til å avgjøre hvilke skattemessige konsekvenser som skulle inntreffe.

En skatterettslig *“fordel”* vil i utgangspunktet omfatte alt med en økonomisk verdi. Dette kan være penger, naturalia, personlige tjenester eller finansobjekter. Skatterettslig vil det også representere en *“fordel”* om noen tar over en gjeldspost. Det vil fri avhender fra en betalingsforpliktelse.

Vederlaget vil følgelig omfatte summen av alle motytelser fra mottaker, som representerer en skattemessig *“fordel”*.

9.2 Del av gaven skal ytes videre

Mottaker gjør i noen tilfeller avtale om at en del av gaven skal ytes videre til noen andre. Dersom en arving får forskudd på arv fra arvelater, med en føring på at en del av beløpet skal videreføres til en annen arving, vil dette beløpet, i praksis, bli ansett som vederlag i forholdet mellom arvelater og første arving. Dette skyldes at den

opprinnelige mottaker, som en følge av føringen, ikke sitter igjen med hele gaven.⁶² Vedkommende må yte deler videre, og det ville således bli feil å tilskrive ham hele beløpet.

Er det gjort avtale mellom giver og mottaker om at mottaker skal yte en del av gaven til en tredjeperson, vil denne delen regnes med som en del av vederlaget. Det er viktig å presisere at denne delen bare skal regnes som vederlag i forholdet mellom avhender og kjøper. Har A en tomt med inngangsverdi 400 000, og selger den til B for 100 000 mot at B gir en del av tomten til C, med en verdi på 200 000, vil ikke A kunne kreve tapsfradrag for $100\,000(400\,000 - (100\,000 + 200\,000))$.

10 Gjennomskjæring

10.1 Innledning

Ved realisasjon av formuesobjekt vil en eventuell gevinst som hovedregel være skattepliktig, jf sktl § 5-1(2) første punktum. Har selger en lav inngangsverdi på gjenstanden, vil den skattepliktige gevinsten bli større. Ettersom det som utgangspunkt gjelder et diskontinuitetsprinsipp ved gaveerverv, vil gaveerverv, i teorien, være en måte å begrense gevinstbeskatningen på, etter sktl § 5-1(2). Uten gjennomskjærings- og tilordningsregler kunne en enkelt unngått denne gevinstbeskatningen. Avhender kunne da gitt gjenstanden eksempelvis til sin datter, slik at hun fikk ny inngangsverdi.

Datteren kunne så solgt gjenstanden, uten å sitte igjen med noen skattepliktig gevinst, etter sktl § 5-1(2). Salgsvederlaget kunne hun så gitt tilbake til sin far. Ettersom det stort sett er avtalefrihet her i landet, og et slikt scenario kunne vært avtalt, er det et behov for tilordnings- og gjennomskjæringsregler i skatteretten. Det må som Zimmer uttrykker, *“være en grense for hvilke arrangementer med skattereduksjon for øye som kan aksepteres.”*⁶³

⁶² Lignings-ABC (2010/11) s. 590 punkt 3

⁶³ Zimmer (2009) s. 60

Gjennomskjæringsreglene kan gjøre at skatteyters disposisjon ikke får de skatterettslige virkninger som dens formelle innhold tilsier.⁶⁴ De kan bli brukt for å skjære gjennom eller tilordne inntekt eller formue, der skatteyter utnytter en regel for å spare skatt, og dette ikke vil være i overensstemmelse med skattelovgivningens formål. Eksistensen av reglene fører til at skattelovgivningen ikke trenger å ta forbehold om all mulig uønsket adferd.

10.2 Ulovfestet gjennomskjæring

10.2.1 Hva er den ulovfestede gjennomskjæringsnormen

Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori. Normen består i følge Høyesterett “av et grunnvilkår og en total vurdering”, jf Rt. 2007 s. 209 (Hex). Grunnvilkåret er at *“det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt.”* I Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) slår Høyesterett fast at det er *“hva skatteyteren må antas å ha lagt vekt på”*, som er avgjørende ved vurderingen av disposisjonens formål. På dette området beveger retten seg bort fra tidligere avgjørelser. I Rt. 1963 s. 478, Siraco, heter det at bedømmelsen av om disposisjonen overveiende har vært bestemt av skattemessige hensyn, *“må bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonen”*. Selv om det ikke lenger er en objektiv vurdering av hva som var formålet med disposisjonen, vil hva som har vært motiverende, avgjøres *“ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken.”*⁶⁵ Sparer skatteyter mye skatt, og dette er *“den dominerende virkning av disposisjonen”*, er det en *“sterk presumsjon”* for at dette har vært *“den viktigste motivasjonsfaktor.”*⁶⁶ Det blir da, i følge Høyesterett, opp til skatteyter å godtgjøre at motivasjonen først og fremst ikke var å spare skatt. Denne presumsjonen gjør at gjennomskjæringsnormen er lettere å anvende i praksis. Det er ikke så vanskelig for ligningsmyndighetene og domstolene å peke på at en disposisjon har spart skatteyter for mye skatt. Det blir da opp til skatteyter å sansynliggjøre at noe annet var motiverende.

⁶⁴ Zimmer (2009) s. 77

⁶⁵ Rt. 2006 s. 1232

⁶⁶ Rt. 2006 s. 1232

At disposisjonen hovedsakelig er motivert av å spare skatt, er imidlertid ikke tilstrekkelig til at den ulovfestede gjennomskjæringsnormen kommer til anvendelse, selv om det er et nødvendig vilkår. I henhold til Hexdommen⁶⁷ kreves det også at det *“ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skatteyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen”*.

Slik tilleggsvilkåret er formulert av Høyesterett, består det av to vurderinger, disposisjonens virkninger og en totalvurdering av om disposisjonen strider mot skattereglenes formål. Det sentrale ved vurderingen av disposisjonens virkninger, vil være hvilke andre konsekvenser den får, utover den skattemessige. Har disposisjonen noen forretningsmessige eller andre ikke skattemessige virkninger. I Rt. 2002 s. 456, Hydro, kom Høyesterett, under dissens tre mot to, til at spart utenlandsk skatt skulle anses som en bedriftsøkonomisk virkning og ikke en skattemessig virkning. Det vil si at med formuleringen skattemessig motiv eller virkning, siktes det til norsk skatt.

10.2.2 Gjennomskjæringsnormen ved mellomledd

For å forsøke å spare skatt er gavetransaksjoner ofte brukt. Skatteyttere har gitt formuesobjektet til et mellomledd, for selv å spare skatt. Ved å gi formuesobjektet til et mellomledd kan avhender enten utsette gevinstbeskatningen, eller fjerne den helt. Overdrar avhender et formuesobjekt ved gave, kan mottaker skrive opp inngangsverdien til markedsverdi, etter diskontinuitetsprinsippet, for så å selge det videre uten å få noen skattepliktig gevinst. Overdras formuesobjektet til et subjekt med begrenset skatteplikt, kan også gevinstbeskatning unngås.

I Rt. 1978 s. 60, Smestad, hadde Lillehammer kommune forhandlet med Smestad om å kjøpe tomtearealer fra ham. Den 27. desember 1973 ble skriftlig kjøpekontrakt skrevet, men da med Smestads 4 barn som selgere. Salget til barna ble gjort mot at Smestad skulle få krav på kjøpesummen i avdrag 16-25 år fram i tid, med 5 % rente. Høyesterett

⁶⁷ Rt. 2007 s. 209

måtte blant annet ta stilling til om kjøpesummen fra kommunen var innvunnet av Smestad. Salget til barna ble begrunnet med at avdragene kunne fungere som pensjon, og at barna kunne nyttiggjøre seg avkastningen av kjøpesummen. Det ble ikke benektet av Smestad at disposisjonen også hadde en skattemessig motivering. Etter å ha sammenlignet saken med Harnollsaken⁶⁸, kom førstevoterende til at Smestad ikke kunne fritas for gevinstbeskatning. Han får tilslutning fra de andre fire dommerene. Førstevoterende uttaler at, *“realiteten er at det var Smestad som solgte til kommunen, men av skattemessige grunner har trukket barna inn som et unødvendig mellomledd på en måte som etter omstendighetene må betegnes som en uakseptabel omgåelse av reglene om gevinstbeskatning.”* Han kan heller ikke se at transaksjonen har hatt noen *“egenverdi”*, utover å spare skatt.

I Rt. 1982 s. 789 måtte Høyesterett ta stilling til om den ulovfestede gjennomskjæringsnormen kunne komme til anvendelse på en *“gavekjøpekontrakt”*. Erling M. Torkildsen hadde overdratt en eiendom til et skattefritt fond, for 273 000 kroner, som tilsvarte hans inngangsverdi. Dagen etter ble eiendommen solgt videre til Fredrik Myklebust for 532 000 kroner. Torkildsen hadde overdratt eiendommen ved et gavesalg, med et gaveelement på 259 000 kroner. Ligningsmyndighetene mente at det var Torkildsen som i realiteten var selger, og gevinsten ved salget skulle tilordnes ham. Torkildsen mente på sin side at fondet både reelt og formelt var eier av eiendommen.

Førstevoterende mente at realiteten i transaksjonen var at *“Torkildsen skulle selge eiendommen til Myklebust og fondet motta som gave den del av salgsummen som Torkildsen ikke kunne motta skattefritt.”* Salget av eiendommen til Myklebust var klarert før gavesalget til fondet. Høyesterett mente dette talte for at det forelå *“en samlet plan i flere ledd med den ene hensikt å unngå beskatning”*.

Gjennomskjæringsnormens grunnvilkår var følgelig oppfylt. Førstevoterende mente at dette måtte *“anses som en uakseptabel omgåelse av reglene om gevinstbeskatning.”* Høyesterett konkluderte med at Torkildsen med rette var inntektslignet for salget. Dommen ble avsagt enstemmig i avdeling.

⁶⁸ Rt. 1976 s. 1317

I Rt. 2006 s.1062 kom tre, av fem, dommere til at A, hadde overført en sameieandel til sine barn, før den ble videresolgt. Flertallet kom til at det var *“tale om en på forhånd planlagt og gjennomført sammenhengende transaksjonskjede hvor det var forutsatt at barna bare i kort tid skulle stå som eiere.”* Overdragelsen til mannens barn var følgelig skattemessig motivert. Førstevoterende fant ikke at den ekstra transaksjonen hadde noen egenverdi, og kom etter en totalvurdering til at *“den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kan anvendes, slik at A beskattes for salgsgevinsten.”* To dommere var enig med førstevoterende. De to andre var enig i resultatet, men vurderte *“dei faktiske omstenda annleis.”*

Disse dommene viser at Høyesterett mener at gavedisposisjoner til unødvendige mellomledd skal sees bort i fra, dersom bruken av mellomledd ikke har forretningsmessig verdi, og gavedisposisjonen er motivert ut fra et ønske om å spare skatt. Ved vurdering av om gavedisposisjonen til mellomleddet var motivert ut fra et ønske om å spare skatt, vil tidsperspektivet ha relevans. Er det før gavetidspunktet planlagt et videresalg av formuesobjektet, vil det tale for skattebesparelse som hensynet bak. Dommene viser at der bruken av mellomledd framstår som ledd i en samlet plan om videresalg, kan tidsperspektivet være av underordnet betydning.⁶⁹ Her vil disposisjonsmønsteret være sterkt motivert av å spare skatt.

Høyesterett la til grunn, i Rt. 1994 s. 492 Railo, at ni måneder var tilstrekkelig til at skatteyder hadde endret mening og at salget ikke var planlagt ved fusjonen. Egil Railo fikk etter en fusjon aksjer i det overtagende selskap. Railo solgte aksjene etter ni måneder. Aksjene kunne selges skattefritt på grunn av fusjonen. Høyesterett vurderte saken mot sktl 1911 § 54(2) nr 1 (opphevet i 1991) og kom til at det ikke tilsa bruk av bestemmelsen. Førstevoterende mente også at det ikke var *“grunnlag for å anvende de synspunkter som kjennetegner den såkalte gjennomskjæringsregel.”*

Dommen gir en indikasjon på hvor lang tid formuesobjektet må være i gavemottakers eie, før han kan selge den, uten at skattemyndighetene anvender den ulovfestede gjennomskjæringsregelen på gavedisposisjonen. Ni måneder var tilstrekkelig til at

⁶⁹ Zimmer (Red.) (2010) s. 719

Høyesterett fant at overtager ikke hadde til hensikt å unngå beskatning ved overdragelsen til mellomleddet. Subjektive momenter kan virke inn på vurderingen av tidsrommet mellomleddet må eie formuesobjektet. Skjer det noe i markedet som gjør at det er spesielt lønnsomt eller viktig for gavemottaker å selge raskere enn han hadde tenkt ved overtagelsen, vil dette kunne veie opp for et raskt salg, slik at gjennomskjæringsnormen ikke kommer til anvendelse.

10.3 Interessefellesskap

10.3.1 Hva er interessefellesskap

Sktl § 13-1 gir hjemmel til å tilordne inntekt eller formue, dersom en skatteyter har fått redusert *“inntekt eller formue redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap”*. Konkluderes det med at skatteyter har hatt en inntekts- eller formuesreduksjon som følge av interessefellesskap og at det skal gripes inn, skal formue eller inntekten *“fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget”*, jf sktl § 13-1(3).

Sktl § 13-1 kan, etter forarbeidene⁷⁰, sees på som en *“presisering av skattelovens alminnelige regler om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt”*. Det vil si at den ikke gir hjemmel for skatteplikt, men hjemmel for å tilordne inntektsposten noen andre. Formålet med sktl § 13-1 er som ved den ulovfestede gjennomskjæringsnormen, *“å motvirke omgåelser av skattelovgivningen”*⁷¹. I forarbeidene heter det at sktl § 13-1 ikke er ment å representere noen endring i den ulovfestede gjennomskjæringsnormen og at normen skal fortsette og gjelde ved siden av sktl § 13-1.

Sktl § 13-1 kan komme til anvendelse der det foreligger et *“direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning”* som fører til redusert inntekt eller formue, jf første ledd. Bestemmelsen stiller tre krav, redusert inntekt eller formue, det må foreligge et interessefellesskap, og det må være

⁷⁰ Ot.prp. nr. 86(1997-1998) pkt. 7.13

⁷¹ Ot.prp. nr. 86(1997-1998) pkt. 7.13

årsakssammenheng mellom reduksjonen og interessefellesskapet, jf ordlyden “*på grunn av*”.

Kravet om redusert inntekt eller formue, sikter til at den skattbare inntekt eller formue er lavere enn hva som ville vært tilfelle, om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Det kan være poster som er tilordnet andre, eller formuesobjekter som er gitt som gave.

Interessefellesskapet kan være av direkte eller indirekte karakter, jf ordlyden i sktl § 13-1(1). Det kan dreie seg om personlig eller økonomisk tilknytning. Bestemmelsen stiller ingen begrensninger til nærhet i slektskap eller fasthet i personlig tilknytning. Det må derfor gjøres en konkret vurdering av om forholdet mellom partene har gitt grunnlag for interessefellesskap.

Kravet til at reduksjonen av inntekt/formue skjer som en følge av interessefellesskapet, vil være oppfylt dersom reduksjonen kan begrunnes med interessefellesskapet.

10.3.2 Interessefellesskap ved gave eller gavesalg

Ønsker en skatteyter å redusere inntekten eller formue sin, vil gavedisposisjoner eller gavesalg være egnede overføringsalternativer. Gjenstander eller penger kan overføres til familie, eller eget selskap. Ordlyden i bestemmelsen tilsier at gavedisposisjoner kan bli gjenstand for tilordning, da det ikke stilles noe krav om måten reduksjonen har skjedd på. I dette avsnittet vil temaet være hvilke situasjoner det kan gripes inn i gavedisposisjoner og tilegne inntekt eller formue til et annet skattesubjekt, med hjemmel i sktl § 13-1.

Hvem som kan anses for å være i “*direkte eller indirekte interessefellesskap*” med giver, vil avgjøres etter en konkret vurdering. Her vil tilknytningen mellom skatteyterne være sentral. Mottaker kan være givers familiemedlem, eller et selskap som et av familiemedlemmene har eierinteresser i. Er giver et selskap, kan datterselskaper, selskapets eiere eller deres familier inngå i et interessefellesskap.

Kravet om årsakssammenheng vil avgjøres ut fra en vurdering av disposisjonens begrunnelser og virkninger. Ikke alle gaveoverføringer mellom to parter som er i

interessefellesskap, gir grunnlag for tilordning av inntekt til giver. Skattedirektoratet har lagt til grunn i en bindende forhåndsuttalelse⁷² at en vederlagsfri overføring av en aksjepost fra en mor, til datterens aksjeselskap ikke ga grunnlag for tilordning av inntekt til moren, etter sktl § 13-1. Overføringen førte til en formuesreduksjon hos moren, samtidig som det var et interessefellesskap mellom mor og datterens heleide aksjeselskap. Skattedirektoratet la vekt på at gavetransaksjoner var unntatt fra realisasjonsbeskatning, og at disposisjonen ville fanges opp av plikt til å svare arveavgift, jf aal § 2(1).

Sandefjord tingrett konkluderte, i Utv. 2004 s. 603, med at det forelå interessefellesskap ved overføring av en aksjepost, til betydelig underpris, til heleid aksjeselskap, og at overdrager derfor kunne skattlegges med utgangspunkt i aksjenes virkelige verdi. Dommen gjaldt sktl 1911 § 54. Siden sktl § 13-1 er en videreføring av den opphevede sktl 1911 § 54⁷³, vil dommen fremdeles være relevant. Svein Ramsay Goli ga i 1992 sin syv år gamle sønn, Jan Ivar Goli, 100 000 kroner, som sønnen kjøpte 100 000 aksjer i selskapet Rams AS for. I 1997 opprettet faren JIG Invest AS for sønnen. Sønnen fikk da 100 000 kroner til aksjeinnskuddet. Jan Ivar sine aksjer i Rams AS ble overdratt til JIG Invest AS for 20 kroner aksjen. Dette representerte betydelig underpris. Ligningsnemda kom til at aksjene hadde en skjønnsmessig verdi på 200 kroner pr aksje, og forhøyet Jan Ivar sin inntekt tilsvarende. Beløpet ble henført på faren etter sktl 1911 § 16. Faren gikk til sak, og anførte at ligningen skulle oppheves. Han mente overdragelsen av aksjene var å anse som et gavesalg, eventuelt som en videreføringen av hans gave i 1992.

Det var ikke omtvistet at det forelå en inntektsreduksjon og at det var et interessefellesskap mellom partene. Spørsmålet for tingretten var først og fremst om det forelå årsakssammenheng. Tingretten konkluderte med at det ikke dreide seg om et gavesalg, og at overdragelsen ikke kunne sees på som en videreføring av farens gave i 1992. Retten mente overdragelsen *“i utgangspunktet ikke i seg selv kan anses som en gave i skattemessig forstand slik at man”* kunne *“komme unna prinsippet i sktl § 54 første ledd.”* Retten bemerker også at gavetransaksjoner, som utgangspunkt, ville falle

⁷² BFU 20/08 – 30.04.2008

⁷³ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) punkt 7.13 *“Til § 13-1 Interessefellesskap”*

utenfor sktl 1911 § 54(1). Vederlagsfri overføring av aksjer, fra aksjonær til hans aksjeselskap, er likevel omfattet av sktl 1911 § 54⁷⁴. Dette vil også gjelde sktl § 13-1.

NN eide 4 % av aksjene i X AS. Barna til NN eide de resterende 96 % av selskapet. NN ville overføre to aksjeposter til X AS, ved et salg til underpris. Skattedirektoratet mente i en bindende forhåndsuttalelse⁷⁵ at sktl § 13-1 ville komme til anvendelse og at NN derfor måtte svare skatt av gaveelementet tilsvarende hans andel av X AS. Den delen av overføringen som ville knytte seg til barnas andel av X AS, skulle ikke NN svare skatt av. Skattedirektoratet mente at Sktl § 13-1 skulle komme til anvendelse på NN sin egen eierinteresse, mens barnas andel skulle den ikke anvendes på ettersom et gavesalg direkte til barna ikke ville vært gjenstand for tilordning. Skattedirektoratet la vekt på at Finansdepartementet i en uttalelse⁷⁶ hadde lagt til grunn at *“uformelt aksjonærinnskudd i form av personlige eide aksjer i et annet selskap kan medføre skatteplikt etter skatteloven § 13-1”*⁷⁷. Dette er også slått fast i en ikke påanket dom fra Fredrikstad byrett,⁷⁸ hvor det ble lagt til grunn at vederlaget kunne oppjusteres til aksjenes omsetningsverdi, med virkning for selgers gevinstberegning.

Overfører en aksjonær et formuesobjekt til eget aksjeselskap ved gavesalg, vil disposisjonen kunne bli gjenstand for tilordning etter sktl § 13-1.

Ved gavedisposisjoner, vil det oftest foreligge interessefellesskap mellom giver og mottaker. Dersom sktl § 13-1 strekkes for langt, vil dette medføre at det blir lite igjen av hovedregelen om at gaveerverv er unntatt skatteplikt, jf sktl § 5-50(3). Lovgiver har ment at gaveerverv som utgangspunkt ikke skal anses som skattepliktig inntekt, jf sktl § 5-50(3), og dette må tale for at sktl § 13-1 ikke så lett skal komme til anvendelse.

Ut fra dette virker det som sktl § 13-1 ikke så lett vil komme til anvendelse på skatterettslige gavedisposisjoner, med mindre overføringen skjer til eget aksjeselskap.

⁷⁴ Finansdepartementets uttalelser i Utv. 1997 s. 624

⁷⁵ BFU 48/02

⁷⁶ Inntatt i Utv. 1997 s. 624

⁷⁷ BFU 48/02

⁷⁸ Utv. 1998 s. 1382

Ved gaveoverføringer til andre, eller andres selskap, vil loven ha regulert rettsvirkningene av handlingen.

11 Tidfesting

Ved gavesalg vil avhender få fradrag for eventuelt tap og skatteplikt for eventuell gevinst. Tidfestingsreglene vil avgjøre når inntekten skal skattlegges, eller tap fradragsføres. Erverv gjennom gave vil som hovedregel ikke være skattepliktig, jf sktl § 5-50(3). Tidfestingsreglene vil likevel ha betydning, ettersom gaveerverver, som utgangspunkt, har oppskrivingsrett av inngangsverdi, jf diskontinuitetsprinsippet i sktl § 9-7. Tidfestingsreglene vil ha betydning for hvilket tidspunkt formuesobjektet kan skrive opp verdien til markedsverdi. Reglene om tidfesting har følgelig betydning for gavedisposisjoner.

Overdragelse av formuesobjekter gjennom gavedisposisjoner skal som utgangspunkt tidfestes etter realisasjonsprinsippet, sktl § 14-2(1) andre punktum. Fordelen som gaven gir, skal *“tas til inntekt når skatteyteren får en ubetinget rett til ytelsen.”* Det vil si at tidspunktet for betaling og tidspunktet for inngåelse av avtale er uten betydning. Ved gavedisposisjoner som bebyrder begge parter (typisk gavesalg), vil skatteyder få *“ubetinget rett”* når han har ytt sin del. Skal skatteyteren yte over flere år, er det tilstrekkelig at den andre part har opptjent et krav. Ved overdragelse av aksjer vil *“ubetinget rett”* oppstå når aksjene er stilt til disposisjon for mottaker.

Fører gavedisposisjonen til et fradragsberettiget tap hos en av partene, skal dette som utgangspunkt tidfestes når det oppstår *“en ubetinget forpliktelse for skatteyteren til å dekke kostnaden”*, jf sktl § 14-2(2). Betalingstidspunktet eller forfallstidspunktet vil ikke være avgjørende, da dette ikke gir skatteyder en *“ubetinget forpliktelse”* til å dekke kostnaden. En *“ubetinget forpliktelse”* vil oppstå der motparten presterer sin ytelse. Forpliktelsen vil være *“ubetinget”* selv om skatteyteren har fått kredit. Selv om skatteyder misligholder sin del, vil han være forpliktet, og tapet vil således tidfestes.

Er det aksjer som er gjenstand for gaveoverføring, skal eventuelt tap tidfestes etter sktl § 14-2(1) andre punktum. Dette skyldes at bestemmelsen i sktl § 14-2(2) ikke passer for realisasjonstap.⁷⁹

12 Avslutning

I denne oppgaven har jeg behandlet gavebegrepet i skatteretten. Kort oppsummert kan en disposisjon, etter norsk skatterett, anses som en gave, dersom det ikke ytes vederlag, eller vederlaget kun anses som symbolsk. Er vederlaget større enn symbolsk, men under markedspris, kan disposisjonen anses som gavesalg. Hvorvidt det stilles krav til gavehensikt, for at en disposisjon skatterettslig skal anses som gave eller gavesalg, vil variere avhengig av hvem som er parter, og hva som overdras. Gavebegrepet i sktl § 5-2, vil ikke stille krav til gavehensikt. Overføringer til ideelle organisasjoner vil anses som gaveoverføring etter sktl § 6-50, uavhengig av givers motivasjon. Ved andre sider av gavebegrepet taler mye for å tolke inn et krav om gavehensikt i begrepet. Tilknytningen mellom inntektsgivende aktivitet og vederlagsfrie overføringer er også et sentralt moment i vurderingen av om det skatterettslig er snakk om en gaveoverføring eller arbeids- eller virksomhetsinntekt.

Overføringer som bare er motivert av å spare skatt, kan gjennomskjæres. Disse disposisjonene vil da ikke få de følgene som gavedisposisjoner normalt får skatterettslig. I slike tilfeller vil det være relevant å se på hvilke andre konsekvenser overføringen får, og hvor atypisk et slikt handlingsmønster er.

Gavedisposisjoner til eget aksjeselskap, enten ved gavesalg eller ved gave, vil kunne bli gjenstand for tilordning etter sktl § 13-1. Overdrager vil da kunne bli skattepliktig for gaveelementet etter sktl §§ 10-31 og 13-1.

⁷⁹ Zimmer (Red.)(2010) s. 298

Underveis i oppgaven har jeg vist hvilke skatterettslige konsekvenser en disposisjon kan få, avhengig av om den faller innunder gavebegrepet eller ikke. Som jeg poengterte i innledningen, viser nettopp dette betydningen av å definere hva som ligger i det skatterettslige gavebegrepet.

13 Litteraturliste

13.1 Bøker

Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 6. utgave, Oslo, Universitetsforlaget, 2009.

Bedrift, selskap og skatt skattlegging av næringsdrivende, selskap og eiere, Frederik Zimmer(Red.), 5. utgave, Oslo, Universitetsforlaget, 2010.

Gjems-Onstad, Ole, Norsk bedriftsskatterett, 7. utgave, Gyldendal akademiske, 2008.

Bull, Kirsti Strøm, Avtaler mellom ektefeller, Oslo, Tano, 1993.

Lødrup, Peter og Tone Sverdrup, Familieretten, 5. utgave, Oslo, 2004.

Lødrup, Peter, Arveretten, 4. utgave, Oslo, 1999.

Skatteetaten, Lignings-ABC 2010/11, 32. utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS, 2011.

13.2 Artikler

Dragvold, Petter, Uttaksbeskatning i Skatterett 1993 s. 253 – 273

Utv. 2008 s. 1942 Fra saksbehandlingen fra Skatt øst 2007/2008

13.3 Lovgivning

13.3.1 Lover

1911 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18 august 1911 nr.

8(opphevet).

1964 Lov om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) av 19 juni 1964 nr. 14

1972 Lov om arv m.m. (arvelova) av 3 mars 1972 nr. 5

1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24

1991 Lov om ekteskap (ekteskapsloven) av 4 juli nr. 47

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26 mars 1999 nr. 14

2005 Lov om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv. (arbeidsmiljøloven) av 17 juni 2005 nr. 62

13.3.2 Forskrifter

1983 F30.12.1983 nr. 1974 Forskrift om begrensning av lønnsoppgaveplikten

1999 F19.11.1999 nr. 1158 Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven

26. mars 1999 nr. 14

13.4 Dommer

13.4.1 Høyesterettsavgjørelser

Rt. 1958 s. 583

Rt. 1963 s. 478

Rt. 1966 s. 46

Rt. 1974 s. 976

Rt. 1976 s. 1317

Rt. 1978 s. 60

Rt. 1979 s. 481

Rt. 1981 s. 1137

Rt. 1982 s. 789

Rt. 1994 s. 492

Rt. 2001 s. 282

Rt. 2002 s. 56

Rt. 2002 s. 456

Rt. 2003 s. 536

Rt. 2006 s. 1062

Rt. 2006 s. 1232

Rt. 2007 s. 209

13.4.2 Underrettsavgjørelser

Utv. 1998 s. 707

Utv. 1998 s. 1382

Utv. 2000 s. 1286

Utv. 2004 s. 603

Utv. 2007 s. 1507

Utv. 2008 s. 1942

Utv. 2010 s. 1434

13.5 Forarbeider

Ot.prp. nr. 28 (1958)

Ot.prp. nr. 35 (1990-91)

Ot.prp. nr. 64 (1991 – 1992)

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)

Ot.prp. nr 1 (2004-2005)

13.6 Uttalelser

13.6.1 Finansdepartementet

Utv. 1995 s. 474

Utv. 1997 s. 624

13.6.2 Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet

BFU 48/02 – xx.07.2002 Beskatning av gavesalg av aksjer til aksjeselskap hvor selger og selgers nærstående er selskapets aksjonærer

BFU 52/05 – 20.10.2005 Spørsmål om arbeidsgiveravgift av jubileumsgave til ansatte

BFU 20/08 – 30.04.2008 Aksjer overført som gave til livsarvings aksjeselskap – spørsmål om tilsidesetting pga. interessefellesskap og ulovfestet gjennomskjæring

13.7 Nettdokumenter

www.lovdata.no

www.rechtsdata.no

herunder Norsk Lovkommentar

www.skatteetaten.no

www.snl.no

www.stortinget.no

<http://www.stortinget.no/Global/pdf/Dokumentserien/2001-2002/dok15-200102-samlet.pdf> lest 22.04.2011

